

FUNDAÇÃO MINEIRA DE EDUCAÇÃO E CULTURA
Programa de pós-graduação em Direito Público

A INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Aleandro Pinto da Silva Júnior

Belo Horizonte

2012

Aleandro Pinto da Silva Júnior

A INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Fundação Mineira de Educação e Cultura, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito Público.

Orientador: Antônio Carlos Diniz Murta

Belo Horizonte

2012

FICHA CATALOGRÁFICA

Aleandro Pinto da Silva Júnior

A INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Fundação Mineira de Educação e Cultura, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito Público.

Antônio Carlos Diniz Murta (Orientador) - FUMEC

Luís Carlos Gambogi – Doutor em Filosofia do Direito
Instituição - FUMEC

Alessandra Machado Brandão Teixeira – Doutora em Direito
Instituição PUC Minas

Belo Horizonte, 29 de fevereiro de 2012

Para meus pais, Aleandro Pinto da Silva (sempre presente) e Antônia Maria da Silva, pela inesgotável dedicação; para meus familiares, para Vivi pelo companheirismo e compreensão e para meus alunos, na esperança de um mundo melhor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, Professor Antônio Carlos Diniz Murta, pela ajuda nesta árdua caminhada, aos meus colegas de mestrado, em especial Karla Resende e Luciana Calado e, por fim, agradeço do fundo do coração às minhas maiores fontes de inspiração intelectual; Rosângela Scarpelli, Juraciara Vieira e Felipe Mitre pelas imprescindíveis contribuições para meu aperfeiçoamento.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo demonstrar a inconsistência dogmática e a ilegitimidade do Estado, frente aos direitos e garantias fundamentais do cidadão/contribuinte, em utilizar-se do Direito Penal, o qual se orienta, segundo as modernas tendências, como *ultima ratio*, devendo, portanto, ser utilizado apenas e tão somente, quando se tenha esgotado todos os demais instrumentos de execução e controle, como meio indireto de arrecadação de tributos. Parte-se do princípio de que a tributação, como meio de obtenção de recursos para o Estado, não poderia se associar a mecanismos atípicos de arrecadação, como a própria criminalização de comportamentos tidos pelo Estado como indutores da supressão de tributos. Por suas características, o instrumental penal não se identifica, por natureza e objetivo, com os meios utilizados pelo Estado exator na fiscalização e arrecadação tributária. Segundo as teorias que regem o Direito Penal, este deve limitar seu campo de atuação à disciplina das condutas potencialmente lesivas aos interesses dos demais indivíduos e, por consequência, da sociedade, o que equivale a dizer que sua intervenção só deverá ocorrer pautada pelos critérios da necessidade, lesividade e fragmentariedade.

A criminalização de condutas tributárias tem o condão, apenas, de incutir um temor no cidadão, o que se revela incongruente, na medida em que passaria a ter apenas um caráter utilitarista: de exteriorizar o fracasso da Administração Fiscal em sua missão de zelar pela arrecadação tributária e distribuição de renda.

Em sendo assim, tentar-se-á demonstrar neste trabalho que a utilização de uma política criminal-tributária, contrária aos princípios constitucionais - penais, corre em fluxo oposto ao da história do homem, por possuir raízes remotas no absolutismo (anterior ao Estado de Direito), no qual o Estado era o senhor de todas as leis e, por isso mesmo, legitimado a propor qualquer espécie de punição, ainda que contrária aos anseios populares e às normas vigentes.

Palavras-Chave: Inconsistência Dogmática, Direito Penal Tributário.

ABSTRACT

This work is scoped to demonstrate the inconsistency of illegitimacy and dogmatic, fundamental guarantees and rights front of cidadãocontribuinte, in use from the criminal law, which is oriented according to the modern trends, as ultima ratio, and should thus only be used and so only when they have exhausted all other means of implementation and control, such as circuitous fundraiser tribute. It is assumed that taxation as a means of obtaining resources for the State, could not join the atypical mechanisms as the fundraiser itself criminalisation of behaviors considered by the State as induced suppression of taxes. By their very nature, the instrumental is not criminal in nature and objectives identified with the means used by the State exator in supervision and tax collection.

According to the theories governing the criminal law, this should limit their field piping discipline potentially harmful to the interests of other individuals and, consequently, of society, which is to say that its intervention should occur only rigorous criterion of need, lesividade and fragmentariedade.

The criminalisation of tax situations have the wand just instill a fear in the citizen, which is incongruous, insofar as it would have only a utilitarian character: IRS failure show in its mission to ensure that tax revenue and income distribution.

In being so, if will go on to argue in this paper that the use of a criminal tax policy-so coercive, contrary to constitutional principles, criminal-stream runs contrary to human history, by owning remote roots in absolutism (prior to the rule of law), in which the State was the Lord of all laws and therefore legitimate to propose any kind of punishmentyet contrary to popular expectations and standards.

Keywords: Dogmatic Inconsistency, Tax Criminal Law.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 DOS FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.1 Da Atividade Financeira do Estado	15
2.2 Dos Aspectos Relevantes do Direito Tributário	17
3 DO DIREITO PENAL E SEUS ASPECTOS FUNDAMENTAIS	21
3.1 Da Legitimidade da Intervenção Penal	24
3.1.1 O Abolicionismo	28
3.1.2 Lei e Ordem	30
3.1.3 Garantismo Penal	32
3.2 Princípios Garantistas em Ferrajoli	34
3.2.1 Nulla poena sine crimine	35
3.2.2 Nulla crimen sine lege	35
3.2.3 Nulla lex (poenalis) sine necessitate	37
3.2.4 Nulla necessitas sine injuria	37
3.2.5 Nulla injuria sine actione	38
3.2.6 Nulla actione sine culpa	38
3.2.7 Nulla culpa sine judicia	39
3.2.8 Nulla judicium sine accusatione	39
3.2.9 Nulla accusatio sine probatione	30
3.2.10 Nulla probatio sine defensione	30
3.3 Teoria da Prevenção Geral	31
3.4 Da Definição de Bem Jurídico	33
3.4.1 Do Bem Jurídico no Crime Contra a Ordem Tributária	36
3.5 Da Necessidade da Comprovação do Dolo nos Crimes Contra a Ordem Tributária – Lei 8.137/90	48
3.6 Do Direito Tributário Penal ou Direito Penal Tributário	49
4 DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL E SUA INCONSISTÊNCIA DOGMÁTICA AO LONGO DA HISTÓRIA	52
5 DA LEGISLAÇÃO COMPARADA	60
6.1 Da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária em Portugal	60
6.2 Da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária na Argentina	65
6 DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	69
6.1 Do Pagamento como Causa de Extinção da Punibilidade nos	

Crimes Contra a Ordem Tributária	70
6.2 Do Parcelamento como Causa de Extinção ou Suspensão da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária	73
7 A INCONGRUÊNCIA DOGMÁTICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	76
7.1 Do Caráter Simbólico do Direito Penal Tributário	81
8 CONCLUSÃO	85
REFERÊNCIAS	88

1 INTRODUÇÃO

O fenômeno da criminalidade econômica constitui uma das preocupações do Direito Penal atual, guardando uma característica supraindividual, na medida em que seu objeto é a ordem econômica, ou seja, direitos de interesse coletivo, que têm por objetivo garantir um justo equilíbrio na produção, circulação e distribuição de bens a uma coletividade.

Distanciando-o de alguns dos paradigmas nos quais se fundamenta – função de proteger bens jurídicos vitais, como o direito à vida em sociedade e intervenção mínima - o legislador ordinário tem ampliado a utilização do Direito Penal de tal maneira que se faz necessária que a norma constitucional delimite seu uso e que haja uma reflexão sobre as finalidades do emprego da pena, sobretudo quando concretizada pela privação de liberdade, bem jurídico cuja importância só é superada pela própria vida.

Nosso país tem incidido, com uma frequência alarmante, em um equívoco substancial, no sentido de criminalizar um número cada vez maior de condutas, sobretudo aquelas praticadas pelo particular contra a Administração Pública, dentre os quais se destacam os crimes contra a ordem econômica e tributária, tentando minimizar, assim, as consequências de sua própria ineficiência, seja no controle da arrecadação, na atividade fiscalizadora, na orientação e educação do contribuinte acerca de seu dever fiscal, seja na execução da justiça social e gestão do patrimônio público, das receitas públicas, sobretudo na relação jurídica tributária.

O crescimento da criminalização destas condutas foi diretamente proporcional ao incremento da delinquência econômico-financeira, trazendo em seu íntimo a convicção de que o Direito Penal clássico, com seus postulados, não dirimia questões relativas à própria construção daqueles tipos penais e, sobretudo, de suas consequências legais.

As legislações penais contemporâneas vacilam entre políticas criminais extremas: de um lado, a tendência à descriminalização dentro do âmbito do próprio Direito Penal, através de *abolitio criminis*, da adoção de conceitos como “criminalidade de bagatela”, atenuação de pena, transação penal, suspensão do processo e da pena, perdão judicial, livramento condicional, e de outro, uma

crescente criminalização de comportamentos que, até agora, estavam circunscritos a outros ramos do direito, como os desvios financeiros e tributários.

Por esta tendência do moderno Direito Penal, a criminalização de uma conduta antijurídica deveria ter um caráter meramente subsidiário (*ultima ratio*) em relação às sanções de caráter administrativo e/ou tributário. Isto porque, como regra geral, a tutela dos bens jurídicos caros ao homem e à sociedade caberia aos outros ramos do Direito, cujas sanções seriam suficientes à sua proteção.

A Lei Ordinária 8.137/90, que revogou quase que totalmente a Lei 4.729/65, é a que atualmente normatiza e define os crimes contra a ordem tributária. Esta Lei foi promulgada dentro de um forte espírito de exacerbação do Poder Público em face da população, sob a inspiração do absoluto intervencionismo estatal na economia.

Ao instituir a Lei 8.137/90, que pune os autores de crimes contra a ordem econômica e tributária, o legislador, ignorando o conteúdo explícito e implícito da Constituição da República e usando da coercitividade do poder de império do Estado, acabou por igualar todas as condutas que, de qualquer forma, pudessem prejudicar ou obstruir a arrecadação, deixando de lado o questionamento ético e volitivo na conduta do contribuinte.

Em um Estado Democrático de Direito é inadmissível que o legislador possa se sobrepor ante ao direito individual de liberdade do cidadão e/ou do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana. Não resta dúvida da necessidade de se arrecadar e o quão odiosa é a atitude de sonegação. Entretanto, não é utilizando o Direito Penal de forma desmedida, considerado por conceitos principiológicos como a *ultima ratio*, bem como descumprindo direitos e garantias individuais que nasceram de várias conquistas sociais e políticas, que o Estado garantirá uma melhor arrecadação.

Neste diapasão, com supedâneo na Constituição da República vigente, bem como nos princípios que regem o Direito Penal e Tributário pátrio, demonstrar-se-á que o Estado (Poder Público), além de incorrer numa inconsistência dogmática dantesca, não detém legitimidade suficiente para utilizar o Direito Penal (*ultima ratio*) em face dos Crimes Contra a Ordem Econômica e Tributária, como meio oblíquo de arrecadação tributária.

2 DOS FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste ponto se demonstrará os preceitos fundamentais que dão subsídio e autonomia para o Direito Tributário, identificando-se, assim, seus princípios e sua importância para consecução do bem-estar coletivo.

2.1 Da Atividade Financeira do Estado

Para que se possa melhor entender as minúcias acerca do Direito Tributário, vê-se a necessidade de se fazer sua distinção com a atividade financeira do Estado. Quando se remete à atividade financeira, logo se assimila a ideia de que o Direito Tributário está muito próximo dessa, mas devemos ter o cuidado de não relacioná-los de forma a unificá-los.

Para que a máquina administrativa funcione, atendendo a todos os seus aspectos fundamentais, é necessário auferir renda, que não se resume em apenas tributos, mas sim em uma gama de outras receitas estatais. “[...] existem outras fontes de receitas públicas, tais como aquelas originárias do próprio patrimônio estatal, da exploração do petróleo e de energia elétrica, do recebimento de herança e legados e do pagamento de multas.” (Abraham, 2010, p. 26).

Na relação existente entre o Direito Tributário e a atividade financeira estatal interessa, principalmente, a definição de receita pública. Embora haja inúmeras controvérsias, receita pública é definida como “entrada de caráter não devolutivo, representada pelo conjunto de todos os recursos financeiros arrecadados, de qualquer fonte, notadamente de tributos, para fazer face às despesas orçamentárias”. (CREPALDI; CREPALDI, 2009, p. 87). Ademais, em regra, distingue-se a receita do ingresso, pois que este é a entrada que ulteriormente será restituída, como ocorre no empréstimo e nos depósitos, já as receitas, como dita anteriormente, são entradas de cunho definitivo.

Com clareza, percebe-se que o Direito Financeiro é bastante amplo, envolvendo todos os tipos de receitas que o Estado possa perceber, enquanto o Direito Tributário cuida apenas de uma espécie de receita derivada, haja vista que

esta é imposta por lei (*ius imperium*), que se originam dos tributos. Sendo assim, o Direito Tributário é um ramo da atividade financeira que cuida de uma das espécies da renda (receita) estatal.

Ademais tal distinção, como parâmetro à sua autonomia, depara-se com a Constituição Federal que fornece amparo para sua caracterização, em seu art. 24, remetendo-nos à competência concorrente entre os Estados, Distrito Federal e União para legislarem sobre “*Direito Financeiro*”; mais adiante, no art. 48, nos remete ao I – sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas; e também ao II – plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de créditos, dívidas públicas e emissão de curso forçado.

Em seguida, o art. 70 aduz à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, sendo exercidas pelo congresso nacional; e, finalmente, nos art.163 e seguintes, temos um capítulo exclusivo destinado às finanças públicas. De cunho infraconstitucional podemos citar as leis nº 4.320/64 e a lei complementar nº 101/2000.

Portanto, a atividade financeira é dotada de autonomia. “A partir desses dispositivos, é inegável conceber o Direito Financeiro como uma disciplina autônoma, dotada de métodos, princípios e regras exclusivas, com um objetivo comum e finalidade própria”. (Abraham, 2010, p.29).

Quando nos remetemos ao Estado como fonte de poder e soberania, devemos também estar atentos quanto à sua administração fiscal, posto que devemos nos ater aos princípios previstos na Constituição Federal.

Não obstante, a ciência financeira não cuida apenas da aferição de rendas, mas se preocupa com o caráter extra-fiscal da economia (intervencionista e regulatória). Segundo Marcus Abraham

[...] a atividade financeira é dotada, além de sua função fiscal, voltada para arrecadação, a gestão e a aplicação de recursos, de uma função extra-fiscal ou regulatória, que visa obter resultados econômicos, sociais e políticos, como controlar a inflação, fomentar a economia e a indústria nacional, redistribuir riquezas e reduzir a marginalidade e os desequilíbrios regionais. (Abraham, 2010, p. 23).

Em sendo assim, conclui-se que o Direito Financeiro, disciplina normativa da atividade financeira do Estado, além das receitas, despesas e intervenção,

compreende também a gestão fiscal, hoje revigorada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, envolvendo, assim, a regulação jurídica do orçamento público. Esse regime jurídico complementa-se com o da execução dos gastos públicos e seu controle correspondente. Envolve, também, a regulação jurídica da tributação geral, como integrante da atividade financeira do Estado, respeitando a autonomia do Direito Tributário; a regulação jurídica da gestão patrimonial sob o aspecto financeiro; a regulação jurídica do crédito público; o conjunto de normas jurídico-econômicas referentes à moeda, que constituiria um direito monetário de recente elaboração e, por fim, a questão dos fundos e das formas de repartição das receitas tributárias.

2.2 Dos Aspectos Relevantes do Direito Tributário

Para que a vida em Sociedade se torne harmônica, o homem sente a necessidade de se submeter a uma força predominante, daí nasce o Estado. Este, por sua vez, para que se possam realizar atividades visando o bem e atendendo às necessidades individuais e coletivas da sociedade, necessita de recursos financeiros.

Desse modo, o Estado depende de recursos financeiros, que advêm da exploração do seu próprio patrimônio (receitas originárias) e da exploração do patrimônio dos cidadãos que o integram, como as receitas tributárias (receitas derivadas). Arrecadá-las, geri-las e aplicá-las é função da atividade financeira, como dito no tópico anterior, que se beneficia dos estudos feitos pela ciência das finanças, tendo no Direito Financeiro um ramo do Direito Público destinado a disciplinar esta atividade. (ABRAHAM, 2010, p. 1).

O Estado, em seu poder supremo, institui tributos, que se tornam essenciais para que ele possa exercer de fato todas as atribuições que lhe são confiadas. São os tributos (a maior fonte de renda que o Estado detém) que fazem a máquina administrativa funcionar.

Para Andrade Filho, retrata algumas peculiaridades para a instituição de tributos, bem como seu fundamento no artigo 3º da Constituição Federal¹.

¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a

Assim, as normas tributárias selecionam eventos da vida real, portadores de certas propriedades, eventos esses que, quando acontecidos, estabelecem relações jurídicas tributárias que tornam o sujeito ativo portador do direito de exigir certa prestação daquele que pratica a conduta estipulando antecedente da norma. Quando a lei seleciona esses eventos, concretiza um juízo valorativo, escolhendo situações que se apresentam dotadas de valia para realizar seu poder de impor tributos para manutenção do estado na busca do bem comum. No modelo instaurado em 1988, na persecução do bem comum o legislador nada mais faz do que realizar certos valores que estão positivados em regras jurídicas de superiores densidade normativa, como, v.g, no art.3º da constituição federal. (Filho, 2010, p. 5).

Se o Estado oferece às pessoas bens ou serviços cuja aquisição ou utilização não seja obrigatória, o Estado obtém dessas pessoas prestação pecuniária (contraprestação) que se distingue do tributo exatamente pela ausência do caráter compulsório.

Conforme definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional brasileiro, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.²

Ocorre que tributo é considerado um gênero, decorrendo, assim, suas cinco espécies, quais sejam: Impostos, taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições Especiais e Empréstimo Compulsório.

Em sendo assim, as receitas advindas de tributos alcançou uma importância tamanha para o Estado, haja vista que ele se vale dessa imposição legal (poder de império) para se efetivar. Não obstante, o Estado não pode agir de forma aleatória e desmedida na atividade de instituição de tributos. Existe uma série de princípios, leis, imunidades, isenções, competência tributária, de uma forma geral conhecido como limitação ao poder de tributar, que devem ser observados.

Para que a relação tributária se harmonize, ser-lhe-á necessária a existência de princípios, posto que se tenha uma relação jurídica e não apenas de supremacia e poder. Assim, princípios são entendidos como mandamentos nucleares, alicerce, fundamento de um sistema jurídico. Somente com o auxílio deles será possível ao operador do direito visualizar de forma unitária o ordenamento jurídico. Ademais, uma transgressão a um princípio se torna mais

marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

² Existem autores que divergem da teoria pentapartide, como Hugo de Brito Machado, defendendo uma teoria tripartide, entendendo, assim, que o “tributo, como conceituado no art. 3º do CTN, é um gênero, do qual o art. 5º do mesmo Código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria”. (MACHADO, 2005, p. 77).

grave do que a transgressão de uma regra, pois implicaria em uma transgressão de um sistema jurídico como um todo.

Assim, o direito tributário seria um “instrumento de defesa contra o arbítrio, e a sua supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o estado [sic]”. (MACHADO, 2008, p. 33).

A Carta Magna, em seu art. 150, inciso I, assevera que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem lei anterior que o estabeleça, ressalvados os casos previstos no próprio texto constitucional.

Dessa forma, para que um tributo possa ser instituído no Brasil, é necessário lei que o defina em todos os seus aspectos, descrevendo a hipótese de incidência, definição da base de cálculo, da alíquota, identificação do sujeito passivo da obrigação, sanção no caso de descumprimento, enfim, todos os aspectos relativos ao tributo (Princípio da Legalidade), chamada por alguns estudiosos de tipicidade fechada ou cerrada. Tal princípio é a garantia fundamental para o cidadão (segurança jurídica), impondo assim limites aos governantes ao legislarem sobre o tema.

Não obstante, não basta apenas o tributo ser precedido de lei. Caminhando lado a lado com Princípio da Legalidade está o Princípio da Anterioridade, preconizado no art. 150, inc. III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal, sendo vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro que o instituiu ou aumentou. Com a introdução da alínea “c” ao inc. III do art. 150 da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº. 42, não basta à lei o definir no exercício financeiro anterior, mas que exista um lapso de tempo de no mínimo 90 (noventa) dias, resguardada as ressalvas da própria Constituição da República.

Cuidadosamente, o legislador deve se ater às normas de caráter discriminatório, posto que, ao editá-las, os critérios para sua admissibilidade não poderão ferir o Princípio da Isonomia. Ademais, entrelaçada com o Princípio da Igualdade, tem-se o Princípio da Capacidade Contributiva, pela qual a condição econômica do contribuinte deverá ser analisada ao se instituir tributos.

Dotado de rigidez, nosso ordenamento jurídico traça a competência tributária (outorga constitucional para instituição de tributos) no próprio corpo constitucional. Cada ente tributante deverá obedecer sistematicamente a

competência que lhe foi outorgada pela Constituição da República, sujeitando-se então aos limites por ela impostos.

Ademais, quando se fala em auferir renda, não se deixa de lado o dever que o cidadão tem para com o Estado, o de recolher os seus tributos. Se por um lado o Estado deve preencher várias regras para que se possam instituir tributos, do outro lado figura o contribuinte que deverá recolher os tributos a ele impostos.

Portanto, o dever de todo cidadão de pagar tributo se torna um dever em favor de si mesmo, como cidadão contribuinte e elemento integrante de uma coletividade que lhe oferece toda estrutura para conduzir sua vida e sobrevivência com harmonia, liberdade e satisfação. O dever de pagar tributos é o preço deste sistema. (Abraham, 2010, p.100).

3 DO DIREITO PENAL E SEUS ASPECTOS FUNDAMENTAIS

Finalidade primordial e incontestável atribuída ao Direito Penal é a de proteger os bens essenciais para a convivência pacífica em sociedade, a qual se efetiva através da aplicação e execução das penas descritas em lei. Tem como objetivo fundamental, portanto, proteger os bens de grande valor, não do ponto de vista econômico, mas sim, social.

Nessa esteira, a intervenção penal veicula justamente a opção de Estado que uma sociedade assume. Não é por outra razão que o Direito Penal, como instância última de controle social, só se justifica na medida em que se permite permear-se de soluções axiologicamente voltadas aos ideais do modelo de Estado a que se aspira.

Devido à evolução que nossa sociedade vive dia após dia, aquele bem jurídico tutelado pelo Direito Penal, quando não mais se diz fundamental (de extrema importância para a sociedade), não mais poderá ser amparado pelo Direito Penal, como se pode exemplificar de forma clara com extinção da figura do adultério em nosso ordenamento. Posto isto, diz-se que não merece mais a atenção do Direito Penal, transferindo sua tutela para os demais ramos do direito.

Para que se possam selecionar os bens jurídicos essenciais a uma harmonia da sociedade, Rogério Greco nos remete aos princípios asseguradores da ordem social, senão veja-se:

Os valores abrigados pela Constituição, tais como a liberdade, a segurança, o bem-estar social, a igualdade e a justiça, são de tal grandeza que o direito penal não poderá virar-lhe as costas, servindo a lei maior de norte ao legislador na seleção dos bens jurídicos tidos como fundamentais. A constituição exerce, duplo papel. Se de um lado orienta o legislador, elegendo valores considerados indispensáveis à manutenção da sociedade, por outro, segundo a concepção garantista do direito penal, impede que esse mesmo legislador, com uma suposta finalidade protetiva de bens, proíba ou imponha determinados comportamentos, violando direitos fundamentais atribuídos a toda pessoa humana, também consagrados pela constituição. (GRECO, 2010, p.6).

Em sendo assim, o legislador transita pela Constituição para estabelecer os direitos fundamentais que serão protegidos pelo Direito Penal. Os princípios constitucionais esculpidos em nosso ordenamento jurídico são verdadeiros alicerces deste, contribuindo tanto para nascimento quanto para a extinção das normas jurídicas.

Como ressaltado, o Direito Penal só se deve preocupar com os bens mais importantes para a vida em sociedade, como preconiza o princípio da intervenção mínima ou *ultima ratio*. Este determina que os bens de maior relevância serão selecionados e retirados da gama de proteção do Direito Penal. Assim, os bens jurídicos mais importantes serão selecionados e introduzidos na tutela do Direito Penal, também apoiado neste princípio, valendo-se da evolução da sociedade, aqueles que perderam a titularidade de essencial serão retirados da proteção do Direito Penal.

Neste norte, o Direito Penal deve-se ater aos bens de extrema essencialidade, intervindo ao mínimo na sociedade, só se revelando quando os demais ramos do direito não se dão por capazes de acautelar aqueles bens importantes, conforme assevera Cezar Roberto Bitencourt:

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só é legítima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanções ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização será inadequada e desnecessária. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais.

Desse modo, quando para proteção dos bens, se possa utilizar de outros ramos do direito para que sua incolumidade seja resguardada, estes deverão ser utilizados.

O Princípio da Intervenção Mínima orienta e limita o poder incriminador do Estado, fazendo com que a criminalização de uma conduta só se torne legítima se constituir meio necessário à proteção de determinado bem jurídico. Se outra alternativa de sanção bastar para a efetiva tutela do bem, a penalização deve ser evitada, revelando-se inadequada como solução legislativa. Se, assim, para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, estas é que deverão ser aplicadas.

Desse modo, a lei penal só deverá intervir quando for absolutamente necessária para a manutenção da ordem social, como "*ultima ratio*", isto é, quando as alternativas indicadas pelos demais ramos do Direito forem insuficientes para tutelar os bens relevantes para a vida dos indivíduos e da própria sociedade.

Como se observa, o Princípio da Intervenção Mínima limita os poderes que o legislador exerce sobre as condutas da sociedade, não obstante, temos o princípio da lesividade que restringe ainda mais a atividade do legislador, pois este princípio norteia quais condutas podem ser incriminadas pela lei penal.

Nas lições de Rogério Greco, "O princípio da lesividade pode ser expresso pelo brocardo latino *cogitationis poenam nemo patitur*, ou seja, ninguém pode ser punido por aquilo que pensa ou mesmo por seus sentimentos pessoais[...]" .(GRECO, 2010, p. 53).

Para melhor elucidação do princípio da lesividade, recorre-se ao Código Penal, Decreto-Lei nº. 2.848/40. Ao tratar os casos de impossibilidade, o art.31 aduz que: "O ajuste, a determinação ou instigação e o auxílio, salvo disposição expressa em contrário, não são puníveis, se o crime não chega ao menos ser tentado".

A norma é bastante clara, não restando menor dúvida, que para a instigação, a determinação e o ajuste serem punidos, é necessário, no mínimo, a tentativa. Existem condutas dotadas de riscos, que não podem ser tuteladas pelo Direito Penal, daí resulta o princípio da adequação social. Este significa que apesar de uma conduta se subsumir ao modelo legal, não é considerada típica se for socialmente adequada ou reconhecida, isto é, se estiver de acordo com a ordem social da vida historicamente condicionada. (GRECO, 2010, p. 57).

Uma vez selecionados e introduzidos os bens ditos fundamentais, estes passaram a pertencer e fazer parte de uma parcela mínima de direitos protegidos pelo ordenamento Penal, surgindo assim o princípio da fragmentariedade.

Diversos são os tipos de bens jurídicos que merecem proteção em nossa sociedade. Para isso, vários são os tipos de tutelas existentes, dentre elas temos o Direito Civil, Direito Previdenciário, Direito Tributário, etc. Entretanto, ao Direito Penal resta apenas àquela parcela mínima essencial, justificando sua fragmentariedade.

Desse modo, para que um bem alcance a tutela do Direito Penal, deve se submeter ao crivo da intervenção mínima, da lesividade e da adequação social, não restando dúvidas quanto a sua fragmentariedade.

Ademais, vários são os princípios norteadores do Direito Penal, tais como reserva legal, retroatividade, culpabilidade, individualização da pena, humanidade, etc. Entretanto, a ideia primordial é saber que o Direito Penal melhor se define como aquele ramo do Direito que busca proteger os bens jurídicos fundamentais para a vida em sociedade, sendo de extrema importância não usá-lo de forma desprezível, com pena de banalizar toda a sua constituição teórica.

3.1 Da Legitimidade da Intervenção Penal

O Direito Penal, ao longo de sua história, não apresenta uma racionalidade homogênea. Sanção nem sempre é uma consequência lógica de uma prática ilegal do agente. Na história do Direito existem casos em que a sanção constituía, apenas, uma sequência da condução da vida do transgressor. Portanto, penalizava-se o agente pelas suas características pessoais, pelo que ele era.

No entanto, as modernas Constituições, sensíveis às constantes intervenções do Estado na esfera individual, apenas reforçaram os limites ao direito de punir, bem como racionalizaram a utilização do Direito Penal. Neste diapasão, decorre uma finalidade dúplice ao Direito Penal, qual seja, limitar e garantir a liberdade dos cidadãos em face das agressões, tanto do Estado quanto dos seus pares.

A constitucionalização do direito se evidencia por meio da influência que os valores e os princípios contidos no corpo constitucional exercem sobre o Direito Penal. Assim, destaca-se o princípio de culpabilidade, ora como fundamento para punição pelo Direito Penal, ora como um limite para a intervenção punitiva estatal.

De acordo com o art. 1º da Constituição da República, o Estado Brasileiro se constitui em um Estado Democrático de Direito, baseado, de acordo com o inciso III do mesmo artigo, na dignidade da pessoa humana. Portanto, faz-se necessária uma análise sobre a legitimidade de alguns desses dispositivos legais.

A Constituição da República Federativa do Brasil reconhece no inciso III, art. 1º, a dignidade humana como um dos pilares do Estado Democrático de Direito, por conseguinte o homem ocupa o centro do Estado.

Os direitos fundamentais preconizados pelo legislador constituinte, enquanto direitos humanos constitucionalizados, têm a função de estabelecer o objeto e limitar o poder de punição do Estado nas sociedades marcadas pela democracia.

Também na Constituição Brasileira se encontram assegurados vários princípios garantistas, tais como: Princípio da legalidade, artigo 5º, inciso XXXIX, Princípio da Individualização das Penas, inciso XLVI do artigo 5º, Princípio da Responsabilidade Pessoal, conhecido também como Princípio da Intranscendência da pena ou princípio da pessoalidade, inciso XLV do artigo 5º, Princípio da Limitação das Penas, inciso XLVII do artigo 5º. Estes previstos expressamente. Já o Princípio da Culpabilidade possui *status* constitucional, ainda que previsto na Constituição da República de forma implícita.

Luiz Regis Prado (2008, p.135) afirma que o Princípio da Culpabilidade encontra-se agasalhado de forma implícita na Constituição da República, e acresce aos artigos 1º, III (dignidade da pessoa humana), art. 4º, II (prevalência dos direitos humanos), art. 5º, *caput* (inviolabilidade do direito à liberdade) o art.5º, XLVI (individualização da pena), todos da Constituição da República do Brasil.³

Da mesma forma, Sarlet (2004, p.122-124) afirma que o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana atua como limitador de atividade legislativa, principalmente nas que se referem à restrição dos direitos fundamentais. Remanescendo qualquer dúvida, vigora a prevalência do *in dubio pro dignitate*.

³ Comunga com esse entendimento Yarochevsky (2005, p. 109-110).

Um ordenamento jurídico que se baseia pelo Princípio da Dignidade Humana e inspirado por princípios garantistas, o que coaduna com o Estado Brasileiro, deverá primar pela autonomia e pelo respeito à singularidade de cada pessoa, competindo ao Estado garantir condições para que o homem possa se desenvolver e alcançar sua plena realização.

Em um Estado Constitucional e Democrático de Direito, “o homem deve ocupar o centro das atenções do Estado” (GRECO, 2005, p. 66). Ademais, para responsabilização penal e, conseqüentemente, aplicação de sanção, deverá se observar, também, alguns requisitos-condições, tais como, fato exterior, previsto anteriormente na lei como crime, que produza um dano para terceiro e, que seja praticado por uma pessoa (imputável).

Nesse norte, a legalidade exigida se fundamenta na legitimidade das normas jurídicas. Significa dizer que a validade de uma lei não se restringe à observância dos requisitos formais previstos constitucionalmente para sua existência e vigência. A legitimidade formal acresce a legitimidade substancial, ou seja, além de respeitar limites e os procedimentos previstos na Constituição da República para o labor legislativo, “o conteúdo desta deverá ser congruente com os princípios constitucionais, expressos e implícitos, norteadores de toda a legislação.” (FERRAJOLI, 2002, p. 286).

Para Antônio Henrique Graciano Suxberger:

“A Carta Política assume papel ativo na construção da tipologia penal, na medida em que seleciona mediante critérios e parâmetros os bens jurídicos relevantes na esteira dos valores esculpidos pelo constituinte, delineando um determinado modelo de sistema penal e, com isso, lançando as bases de uma política criminal extraída da própria norma fundante do sistema jurídico. O sistema penal, portanto, há de expressar positivamente, reproduzindo e conformando, os valores constitucionalmente definidos”. (SUXBERGER, 2006,147).

Os direitos fundamentais constitucionalmente previstos, portanto, legitimam o Estado e o Direito como instrumentos da sociedade, consolida a forma jurídica do Estado, sujeitando, assim, todos os poderes públicos à lei, o que culmina num poder judiciário harmônico, independente e, além do mais, garantidor dos direitos do homem contra as abusividades do Estado ou de qualquer entidade privada.

Mesmo tendo o Estado a finalidade de garantir proteção aos direitos dos cidadãos, bem como a paz social, sugere-se, ainda, uma incessante interpelação

com o objetivo de deixar nítidas algumas promessas aparentemente abandonadas. Assim, torna legítima a permanente busca por técnicas constitucionalizadas, tanto legislativas quanto judiciárias, aptas a garantir a efetividade dos princípios constitucionais e dos direitos fundamentais por eles consagrados.

Se a busca pelo constante aprimoramento do Estado moderno se faz pelo reconhecimento de novos direitos, pela elaboração de novas garantias legais, pela efetivação dos direitos já reconhecidos, torna-se interessante que se faça, como forma de prevenir interpretações e aplicações conflitantes, conceituar e elaborar distinções entre dispositivos legais, os quais por vezes se amoldam a institutos diversos.

Desse modo, alguns aspectos do Direito Penal moderno podem e devem ser revisitados constantemente, de forma que a cada revisão se promovam novos questionamentos, bem como a abertura e a efetivação de uma maior liberdade e autonomia da pessoa humana em detrimento de uma violência que insiste em atribuir características, sem qualquer sentido ao Direito Penal, e, ao mesmo tempo, estigmatiza e segrega seres humanos.

Leonardo Isaac Yarochevsky esclarece que:

[...] no direito penal moderno e atual a responsabilidade pela prática de fatos (direito penal do fato) comissivos ou omissivos vem-se distanciando de qualquer responsabilidade pelo modo de ser do agente [...] ou em seu caráter (direito penal do autor), sendo certo que este somente poderá ser punido por sua conduta e jamais pelo que seja ou deixe de ser. (YAROCHEVSKY, 2005, p.111).

Assim se estará diante de definitivos e concretos limites para a intervenção penal. O delito passa a ser concebido como um fato ilícito causador de uma lesão jurídica, provocada por uma conduta humana, originada da decisão de uma pessoa responsável, detentora de autonomia de vontade. Já a censurabilidade do ato, bem como a punição do agente, passam a ser aplicadas na medida da vontade com que atuou o agente, ou seja, no limite de sua culpabilidade.

Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli afirmam que:

[...] um direito que reconheça, mas que também respeite a autonomia moral da pessoa, jamais pode penalizar o “ser” de uma pessoa, mas somente o seu agir, já que o direito é uma ordem reguladora de conduta humana. Não se pode penalizar um homem por ser como escolheu ser, sem que isso viole a sua esfera de autodeterminação. (ZAFFARONI e PIERANGELI, 2004, p. 116).

Assim, pode-se afirmar que há um Direito Penal que se fundamenta no Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, o qual a função de tipificar e sancionar se desloca da pessoa do agente para os atos praticados pelo mesmo. Já não mais se admite a responsabilidade objetiva.

Se em respeito à autonomia de vontade da pessoa humana o Direito Penal atual acolheu a culpabilidade pelo fato, como ponto de partida para que o agente possa ser julgado pelo que fez; se em decorrência da primazia dos direitos fundamentais se propõe a não violação da esfera de autodeterminação do homem, ainda que se desconheça um puro sistema penal do fato, compete aos operadores do direito efetivar uma interpretação constitucional do referido sistema.

O Direito Penal é somente mais um instrumento de que se serve o Estado para atuar na realização de suas funções, quais sejam, proteger os bens jurídicos essenciais ao indivíduo e à comunidade. Assim, a legitimidade desse instrumento será aferida na medida em que alcance suas finalidades, sem, contudo, extrapolar os limites estabelecidos na Constituição da República.

Conforme preceitua Luigi Ferrajoli, na política de atuação contra o crime, o sistema de direito e responsabilidade penal oscila entre dois extremos opostos, Direito Penal Máximo e Direito Penal Mínimo, permitindo-se falar em sistema intermediários ou, mais apropriadamente, ordenamentos jurídicos tendentes ao Direito Penal Máximo ou tendentes ao Direito Penal Mínimo. (FERRAJOLI, 2002, p. 83).

Quanto ao Direito Penal Máximo, consiste em um modelo que se caracteriza pelo exercício ilimitado e incondicionado do poder punitivo, bem como pela “excessiva severidade das condenações e das penas [...] configura-se como um sistema de poder não controlável racionalmente em face da ausência de parâmetros certos e racionais de convalidação e anulação”. (FERRAJOLI, 2002, p. 84).

Já o Direito Penal Mínimo consiste em um modelo que se caracteriza pelo exercício bem limitado e condicionado do poder punitivo e “corresponde não apenas ao grau máximo de tutela das liberdades dos cidadãos frente ao arbítrio punitivo, mas também a um direito penal racional à medida que suas intervenções são previsíveis”. (FERRAJOLI, 2002, p. 83-84).

Atualmente, existem movimentos e orientações que analisam o papel do Direito Penal na contenção e diminuição da criminalidade e podem ser divididos em três grupos.

3.1.1 O Abolicionismo penal

Esta modalidade do Direito Penal objetiva a supressão do sistema penal como medida para se alcançar um direito que não oculte sobre o manto do poder punitivo os problemas relacionados com a sociedade.

Evandro Lins e Silva assevera que as origens de parte das ideias do movimento abolicionista são atribuídas a Filippo Gramatica, professor e advogado, fundador do Centro de Estudos de Defesa Social, em Gênova. Ao final da Segunda Guerra Mundial, sucedeu-se uma forte reação humanista e humanitária. Caracterizou-se não como uma nova escola penal, mas um movimento de imensa influência na reforma penal e penitenciária da segunda metade do século XX, cujo idealizador foi Filippo Gramatica. Assim, adotando uma posição radical, defendia que a defesa social consistia na ação do Estado direcionada a garantir a ordem social, mediante meios que importassem a própria abolição do Direito Penal e dos sistemas penitenciários vigentes. (SILVA, 1991, p. 29-32).

Para esse grupo, o Direito Penal é ilegítimo e nocivo, de natureza seletiva, estigmatizante, incapaz de solucionar os conflitos, e, além disso, quando ardilosamente utilizado desvirtua a realidade, pois com a maximização de um Estado Penal, oculta-se um vazio deixado pelo próprio Estado – a inércia e inoperância do Estado Social.

Para os seguidores dessa corrente de pensamento, a ilegitimidade do Direito Penal reside no fato de inexistir objetivo que justifique as mazelas da aplicação de pena, principalmente se for pena de prisão, bastando observar o sistema carcerário mundial para aferir o grau de desumanidade praticado na execução da pena privativa de liberdade.

Quanto à seletividade, afirmam que há um público-alvo para o qual são direcionadas as normas penais, bem como uma seleção sobre quais delitos deve ou não ser aplicado o sistema penal.

Já a estigmatização consiste em um mecanismo de exclusão criado pela própria sociedade, pelo qual se atribui a alguém um rótulo de perigoso. Cria-se uma falsa ideia de que a qualquer momento a pessoa poderá delinquir. A atribuição do estigma de perigoso nem sempre exige que tenha ocorrido uma condenação ou o cumprimento de uma sanção penal, muitas vezes é suficiente a mera suspeição da prática de um crime. Ademais, o rótulo do sistema penal termina por alcançar todos os que com ele mantêm alguma relação, alcançando os familiares do condenado, e terminando por estigmatizar a própria vítima de crime.

Um dos idealizadores do movimento abolicionista, Louk Husman, assevera que:

Não se costuma perder tempo com manifestações de simpatia pela sorte do homem que vai para a prisão, porque se acredita que ele fez por merecer. 'Este homem cometeu um crime' – pensamos; ou, em termos mais jurídicos, 'foi julgado culpável por um **fato punível com pena de prisão** e, portanto, se fez justiça ao encarcerá-lo'. Bem, mas o que é um crime? O que é um 'fato punível?' Como diferenciar um fato **punível** de um fato não-punível?

Por que ser homossexual, se drogar ou ser bígamo são fatos puníveis em alguns países e não em outros? Por que condutas que antigamente eram puníveis, como a blasfêmia, a bruxaria, a tentativa de suicídio, etc., hoje não são mais? As ciências criminais puseram em evidência a relatividade do conceito de infração, que varia no tempo e no espaço, de tal modo que o é 'delituoso' em um contexto é aceitável em outro. Conforme você tenha nascido num lugar ao invés de outro, ou numa determinada época e não em outra, você é passível – ou não – de ser encarcerado pelo que fez, ou pelo que é, grifo nosso. (HULSMAN, 1993, p. 63).

Os abolicionistas objetivam a eliminação completa do sistema penal e, em substituição propõem o uso de instrumentos de índole civil, em especial a indenização, e recomendam a composição entre vítima e causador do dano.

Ocorre que, uma vertente abolicionista argumenta que há fatos graves cuja solução, infelizmente, ainda depende do Direito Penal, mesmo que outros ramos do direito se apresentem aptos a resolver conflitos e lesões a bens jurídicos importantes. Mas, enfatizam que o cárcere deve ser sempre a última das soluções.

Como bem enfatizou Edmund de Oliveira:

[...] ainda não é possível se afirmar se algum dia a humanidade chegará à perfeição que lhe permita abolir a prisão [...] o fato é que hoje em dia não podemos passar sem ela (prisão). O grande lamento é que a prisão continue a se apresentar como um espetáculo deprimente, atingindo além da pessoa do delinquente: orfana filhos de pai vivo; enviúva a esposa de marido combatido; prejudica o credor do preso tornado insolvente; desadapta o encarcerado à sociedade; suscita graves conflitos sexuais;

onera o Estado; amontoa seres humanos em jaulas sujas, úmidas, onde vegetam em olímpica promiscuidade. (OLIVEIRA, 1996, p. 07).

3.1.2 Lei e Ordem

Se o movimento anterior defende uma diminuição ou redução da intervenção estatal na solução dos conflitos penais, este, em sentido oposto, objetiva uma utilização mais intensa do sistema penal.

Este movimento repressivo, mediante o uso de um discurso do Direito Penal Máximo, induz a sociedade a acreditar que a solução de todos os problemas reside na produção de leis mais severas, que imponham penas mais graves, conforme ocorre com os Crimes Tributários. Assim, os únicos meios eficazes para intimidar ou neutralizar os atentados terroristas, a violência urbana, a delinquência juvenil, os 'sequestros-relâmpagos', as sonegações fiscais, são: penas privativas de liberdade mais longas, redução da maioria penal, novos tipos penais incriminadores etc.

A mídia contribuiu sobremaneira para a propagação do discurso do Direito Penal Máximo. A difusão de críticas às leis penais por profissionais não habilitados, como apresentadores de programas televisivos e repórteres, as acusações às instituições penais e o apelo incessante à intervenção penal influenciaram nitidamente a sociedade que deixou de lado o Estado Social, priorizando o setor repressivo como forma de garantir a segurança. Neste contexto, qualquer sacrifício individual passou a ser aceito, ainda que a custo de direitos e garantias tão arduamente conquistados.

Os seguidores de tal movimento apostam que uma intervenção máxima do Direito Penal, compreendendo todo e qualquer comportamento desviado, de modo a deixar clara a inevitabilidade da resposta penal, é capaz de realizar um papel educador e repressor.

Essa concepção nos remete ao movimento denominado Tolerância Zero, implantado no início da década de 90 na cidade de Nova York, consistindo em uma

derivação da Teoria “Janelas Quebradas”⁴, sendo ambos os sistemas apoiados na ideia de Lei e Ordem.

Em 1993, após o êxito em sua campanha eleitoral, o prefeito de Nova York, Rudolph Giuliani, implantou o plano denominado *Tolerância Zero*, juntamente com William Bratton, chefe de política.

Dissertando sobre o tema, aduz Wacquant:

Essa teoria, jamais comprovada empiricamente, serve de álibe criminológico para a reorganização do trabalho Policial empreendida por William Bratton, responsável Pela segurança do metrô de Nova York, promovido à Chefe de polícia municipal. O objetivo dessa reorganização: refrear o medo das classes médias e superiores – as que votam – por meio da perseguição permanente dos pobres nos espaços públicos (ruas, parques, estações ferroviárias, ônibus e metrô etc.). Usam para isso três meios: aumento em 10 vezes dos efetivos e dos equipamentos das brigadas, restituição das responsabilidades operacionais aos comissários de bairro com obrigação quantitativa de resultados e um sistema de radar informatizado (com arquivo central sinalético e cartográfico consultável em microcomputadores a bordo dos carros de patrulha) que permite a redistribuição contínua e a intervenção quase instantânea das forças da ordem, desembocando em uma aplicação inflexível da lei sobre delitos menores [...]. (WACQUANT, 2000, p. 26).

Assim, parte da doutrina atual refere-se a esta tendência penal como movimento irracional de “Lei e Ordem”. Caracterizado pela ausência de limites, por “sua excessiva severidade e também pela incerteza e imprevisibilidade das condenações e das penas, configura-se como um sistema de poder não controlável racionalmente [...]”. (FERRAJOLI, 2000, p. 84).

Cesare Beccaria, em 1764, de forma clara e objetiva já assevera que é “impossível evitar todas as desordens [...] e que ‘a certeza de um castigo, mesmo moderado, sempre causará mais intensa impressão do que o temor de outro mais severo, unido à esperança da impunidade [...]’”. (BECCARIA, 1764, p. 87).

⁴ Para Volpe Filho, a teoria das “Janelas Quebradas” foi criada em 1982 pelo cientista político James Q. Wilston e pelo psicólogo criminalista George Kelling. Segundo informa o autor, Wilston e Kelling, ambos americanos, estabeleceram uma relação de causalidade entre desordem e criminalidade. Para explicar a teoria, usaram como exemplo a imagem de janela quebradas, figurando como a desordem que cede, aos poucos, lugar para a criminalidade. Conhecida originariamente como *Broken Windows* serviu como fundamento ao programa de Nova York denominado “Tolerância Zero”. Os índices de criminalidade em Nova York, na década de 90, despencaram e a política foi eleita como responsável. Porém, várias críticas foram formuladas acerca da “Lei e Ordem”. Dentre os argumentos apresentados destacam-se ser a política opressora apenas dos pobres, dos necessitados e das minorias, pois se preocupa com a mendicância agressiva, lavagem de pará-brisas não solicitadas, embriaguez pública, quando a violência ganha novas feições nos centros urbanos; outra crítica se dirigiu ao fato de punir muitas condutas não merecedoras de pena. (VOLPE FILHO, Carlos Alberto. Quanto mais comportamentos tipificados penalmente, menor o índice de criminalidade? **Jus Navegandi**, Teresina, ano 10, nº 694, 30 maio 2005. <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6792>> Acesso em: 10 nov. 2010.)

Para fundamentar uma redução nos direitos e garantias fundamentais sob o argumento de uma prometida e ilusória segurança jurídica, o Estado se utiliza de mensagem subliminar apta a amedrontar as pessoas, as quais, mais vulneráveis e com medo, passam a clamar por uma intervenção penal cada vez mais repressiva e preventiva sem perceberem que com isso somente legitimam o desrespeito aos direitos humanos e desprestigiam o valor do Direito Penal, transformando-o em um ramo simbólico do Direito.

É imperioso, atualmente, buscar desconstruir-se, junto ao senso comum, os discursos produzidos pelo Estado, sob pena de se banalizar a utilização do Direito Penal, como ocorre hoje com a criminalização de condutas na seara tributária.

3.1.3 Garantismo penal

Como se viu, o movimento abolicionista defende a eliminação do Direito Penal, tendo por base a violência causada pelo próprio sistema, embora deixe de apresentar respostas para as graves violações a bens jurídicos. De modo diverso, o discurso do Direito Penal Máximo defende a aplicação do Direito Penal como solução para todos os problemas sociais com vistas a preservar a preponderância do próprio sistema.

Já o chamado Direito Penal Mínimo, diferentemente, apregoa a importância do Direito Penal, porém deve intervir de forma mínima, ou seja, somente deve atuar quando as outras espécies de ordenamento jurídico se mostrarem insuficientes para inibir certas condutas, e, ainda, tão somente em situações nas quais se identifiquem graves violações aos bens juridicamente protegidos.

Os defensores de tal corrente de pensamento defendem a ideia de ser a finalidade do Direito Penal a proteção das liberdades individuais, contudo não rechaçam totalmente a atividade penal, mesmo sendo uma geradora de violência e, por isso, apresenta-se imperiosa a necessidade de garantias máximas, como forma de limitar sua atuação, ou seja, garantias máximas para a utilização mínima do Direito Penal. Esse sistema penal (garantismo) consiste em um modelo penal que prima pela proeminência e respeito aos direitos e garantias individuais.

Para os defensores do sistema penal mínimo, ainda que exista um interesse em investigar, processar, condenar e punir o agente, é necessário que sejam observados, em todas as fases do processo ou procedimento, todos os critérios de respeito à dignidade da pessoa humana, haja vista ser este um princípio fundamental defendido na Constituição da República, garantindo, assim, ao agente um julgamento justo, no qual sejam efetivadas as garantias dos direitos individuais, ainda que conflitantes com um interesse estatal.

O grande precursor desse modelo foi Luigi Ferrajoli, que se baseou na tradição filosófica Iluminista e adotou como diretriz a separação radical entre direito e moral, apresentando, assim, um modelo racional que justifique o Direito Penal.

Assim, o modelo garantista reside no fato de se apresentar como um modelo de justificação ou legitimação, como também de deslegitimação do Direito Penal, permitindo criticar tanto as práticas jurídicas vigentes como as instituições penais.

Tal concepção tem por objetivo fortalecer o Direito Penal mínimo e maximizar os direitos e garantias individuais previstos no corpo constitucional pátrio. Estes enquanto direitos humanos constitucionalizados adquirem a função de determinar o objeto e estabelecer os limites de atuação do Direito Penal nas sociedades democráticas.

Ferrajoli parte da ideia de que os ordenamentos jurídicos dos Estados democráticos estão fundados em parâmetros sólidos de justiça, racionalidade e legitimidade. No entanto, mesmo estabelecidos em uma estrutura normativa constitucional, tais parâmetros são largamente negligenciados pelo Estado, instalando-se, dentro do próprio ordenamento jurídico, uma divergência entre normatividade garantista em nível constitucional e normatividade antigarantista nos níveis infraconstitucionais, as chamadas “práticas operativas” (FERRAJOLI, 2002, p. 683-684). Em outras palavras, não se observa nas normas jurídicas uma consequência de princípios, valores, limites e direitos consagrados na Constituição da República, surgindo uma divergência entre normatividade e efetividade.

Ademais, segundo Ferrajoli, no exercício dos poderes há uma vocação natural antigarantista, uma vez que “o poder tem o efeito específico de produzir desigualdade, [...] relação de sujeição”, consistindo a desigualdade em “relações assimétricas de poder/dever e no sentimento de desigualdade das identidades próprias”. (FERRAJOLI, 2002, p. 747)

Deste modo, para dirimir tal conflito, o garantismo efetiva a proposta de estabelecer, em todo o tempo, uma diferença entre modelo constitucional e o efetivo funcionamento dos demais sistemas infraconstitucionais, tais como: Direito Penal, Direito Tributário, Direito Penal Tributário. Em sendo assim, quanto mais mecanismo de invalidação e de reparação detiver um sistema constitucional, mais apto se apresenta para garantir a efetividade dos direitos fundamentais proclamados. (FERRAJOLI, 2002, p. 286-296).

Ademais, para tal corrente de pensamento, o mais grave não reside nas deficiências e insuficiências legais, como a existência de lacunas, etc., mas sim no descrédito sobre as possibilidades de superá-las, bem como na negligência em efetivar os direitos já previstos na Constituição e o descaso em reconhecer novos direitos como fundamentais.

Dessa forma, para assegurar a primazia do indivíduo e como forma de proteger, sem distinção, seus direitos e necessidades, o referido modelo considera que “as garantias, sejam liberais ou sociais, exprimem de fato os direitos fundamentais dos cidadãos contra os poderes do Estado”. (FERRAJOLI, 2002, p. 693). Por todo o exposto, o Estado e o Direito, ambos considerados convenções sociais, somente serão reconhecidos como legítimos na medida em que seus objetivos sejam o de assegurar os direitos individuais.

3.2 Dos Princípios Garantistas Desenvolvidos por Ferrajoli

O modelo garantista do Direito Penal foi estruturado com base em princípios que, conectados, interdependentes e ordenados de forma sistemática, buscam minimizar a intervenção penal e justificar a criminalização. Tais princípios são 05 (cinco) de ordem penal e 05 (cinco) de ordem processual. Tais princípios não só permitem ou legitimam o exercício do poder punitivo, mas, o condicionam e o vinculam, deslegitimando-o se abusivo.

3.2.1 *Nulla poena sine crimine*

Deste princípio fundamental deriva o Princípio da Retributividade, isto é, da aplicação da pena em relação ao delito. Primeira garantia do Direito Penal, da qual depende a subsistência de outras. Para que uma ação possa ser configurada como infração penal o aplicador do Direito deve respeitar todos os requisitos do crime e, também, os princípios exigidos para o exercício do poder punitivo.

O crime se apresenta como uma condição necessária, porém não suficiente para justificar a aplicação de uma sanção. Há outras garantias que precisam ser observadas e que condicionam a validade ou não da definição legal e também a comprovação judicial do delito.

Para o modelo garantista entre a sanção penal e o crime praticado deve existir uma perfeita harmonia, já que a racionalidade e a certeza são características de um Direito Penal Mínimo. A certeza perseguida pelo Direito Penal Mínimo de que “nenhum inocente seja punido à custa de que algum culpado possa ficar impune” (FERRAJOLI, 2002, p. 84) justifica as limitações e por outro lado a máxima tutela das liberdades dos indivíduos.

3.2.2 *Nullum crimen sine lege*

O princípio da legalidade assegura que a atuação do aplicador do direito seja totalmente em conformidade com a lei.

O garantismo consiste em um modelo penal de legalidade. Entretanto, esta legalidade é diversa do respeito absoluto à lei, por exigir que se fundamente na legitimidade. Ademais, ramifica-se em: Princípio da Legalidade e da Estrita Legalidade.

No entender de Luigi Ferrajoli, há um valor teórico geral diverso quando se prescreve pelo princípio da sujeição uma observância não só formal como também material da lei (ordinária) à lei (constitucional), pois “esta sujeição substancial concretiza-se em diferentes técnicas garantistas” uma vez que “o legislador e os demais poderes públicos são colocados a serviço, por meio de proibições ou

obrigações impostas sob pena de invalidade, da tutela ou satisfação dos diferentes direitos da pessoa [...]”. (FERRAJOLI, 2002, p. 307).

José Afonso da Silva também ressalta que o Princípio da Legalidade, num Estado Democrático de Direito, funda-se no Princípio da Legitimidade, senão o Estado não será tal. [...], eis que, o Princípio da Legalidade só pode ser formal na exigência de que a lei seja concebida como formal no sentido de ser feita pelos órgãos de representação popular [...]. Para ele, ainda que legalidade e legitimidade sejam atributos do poder, diferenciam-se deste uma vez que legitimidade consiste na qualidade concedida ao título do poder, enquanto legalidade é uma qualidade de seu exercício. E fazendo alusão às observações de Norberto Bobbio⁵, conclui que “o princípio da legalidade de um Estado Democrático de Direito assenta numa ordem jurídica emanada de um poder legítimo [...]”, pois se assim não for, possivelmente haverá [...] “uma legalidade formal, mas não a realização do princípio da legalidade”. (SILVA, 2003, p. 423-424).

Para a escola garantista, o Princípio da Legalidade ou mera legalidade se restringe a exigir a lei como condição necessária para estabelecer o que configura delito e a respectiva pena. Para a existência ou vigência de uma lei penal é suficiente que na sua elaboração tenham sido observadas as prescrições legais quanto à forma e a fonte. Esse princípio se identifica com a reserva relativa de lei, compreendendo a lei no sentido formal, direcionada ao aplicador do Direito, prescreve-lhe como delito aquilo que a lei qualifica como tal.

Já o Princípio da Legalidade Estrita, também denominada, taxatividade dos conteúdos, se apresenta como condição de validade ou de legitimidade das leis. Identifica-se com a reserva absoluta de lei, compreendendo “lei” no sentido substancial, ou seja, conteúdo legislativo. Assim, por meio desse princípio, a sujeição do aplicador do Direito à lei passa a configurar uma sujeição somente à lei.

Para Ferrajoli, o princípio de mera legalidade é um princípio geral de direito público, base estrutural do próprio estado de direito enquanto o princípio de estrita legalidade consiste em uma garantia penal, pois somente a lei penal que incide sobre a liberdade pessoal dos indivíduos está obrigada a vincular a si mesma. (FERRAJOLI, 2002, p 306-307).

⁵ Para Norberto Bobbio, quando se exige que um poder seja legítimo, pergunta-se se aquele que o detém possui um justo título pra detê-lo; quando se invoca a legalidade de um poder, indaga-se se ele é justamente exercido, isto é, segundo as leis estabelecidas. O poder legítimo é um poder, cujo título é justo; um poder legal é um poder, cujo exercício é justo, se legítimo. (SILVA, 2003, p. 424).

3.2.3 *Nulla lex (poenalis) sine necessitate*

O princípio da necessidade ou economia do Direito Penal é o princípio que deve ser observado tanto pelo legislador, ao inovar o ordenamento jurídico-penal, quanto pelo aplicador do Direito. Também denominado princípio da intervenção mínima, orienta, limita e condiciona a atuação do Direito Penal ao absolutamente necessário.

Pelo Princípio da Intervenção Mínima, é possível entrever a subsidiariedade e a fragmentariedade do Direito Penal. Assim, somente quando esgotadas outras possibilidades de proteção dos bens jurídicos necessários e vitais ao convívio em sociedade contra os ataques mais graves é que se autoriza a intervenção penal. Diante disso, já se pode vislumbrar o contrassenso em utilizar-se o Direito Penal no âmbito tributário, haja vista que existem outras possibilidades de proteção do bem jurídico (relação tributária), tais como, sanção tributária; execução fiscal; cautelar fiscal, etc.

Ferrajoli adverte que “um programa de Direito Penal Mínimo deve apontar a uma massiva deflação dos “bens penais” e das proibições penais legais, como condição da sua legitimidade política e jurídica [...]”, eis que “uma política penal de tutela de bens tem justificação e credibilidade somente quando é subsidiária de uma política extrapenal de proteção dos mesmos bens [...]”. (FERRAJOLI, 2002, p. 373-382).

3.2.4 *Nulla necessitas sine injuria*

O Princípio da Lesividade ou Ofensividade compreende a lesividade como condição necessária, embora não suficiente, para que a intervenção penal se efetive. Isto é, somente estará autorizada a atuação do Direito Penal se a conduta, mesmo que descrita na lei, lesionar direitos de outras pessoas.

Assim, em decorrência do referido princípio, não há a possibilidade de punição à autolesão ou à tentativa de suicídio, por exemplo, pois, embora a conduta tenha afetado um bem jurídico, não ultrapassou o âmbito daquele que a praticou.

Também, sob o mesmo fundamento, excluem-se da proteção penal as situações de perigo abstrato, pois, na maioria das vezes, o que se castiga é uma mera desobediência ou violação formal da lei por parte de uma ação inócua em si mesma. (FERRAJOLI, 2002, p. 383).

3.2.5 *Nulla injuria sine actione*

Para o Princípio da Materialidade ou Exterioridade da Ação não há ofensa sem conduta. Em decorrência, é vedada a incriminação de atitude interna, compreendendo ideias, aspirações, convicções, bem como a de simples estados ou condições existenciais.

Luigi Ferrajoli afirma que:

[...] nenhum dano, por mais grave que seja, pode-se estimar penalmente relevante, senão como efeito de uma ação. Em consequência, os delitos não podem consistir em atitudes ou estados de ânimo interiores, nem sequer, genericamente, em fatos, senão que devem se concretizar em ações humanas, passíveis de serem descritas, enquanto tais, pela lei penal. (FERRAJOLI, 2002, p. 384).

Com este princípio, limita-se a atuação penal às ações externas, condicionando-a a atuar somente sobre os fatos e, concomitantemente, legitima a diversidade de condutas autorizadas pelo pluralismo democrático, assegurando ao indivíduo uma maior proteção de seus direitos fundamentais, como a sua liberdade.

3.2.6 *Nulla actione sine culpa*

O Princípio da Culpabilidade ou Responsabilidade Pessoal tem por função afastar a responsabilidade penal objetiva, ou seja, exige-se, para tanto, que a pessoa tenha atuado com consciência e vontade.

Tal princípio, mesmo sendo uma garantia penal, vem sendo negligenciado por diversos ordenamentos jurídicos, os quais ora tendem a negá-lo, ora buscam substituí-lo por meios aptos a qualificar a personalidade do agente, tais como: periculosidade, capacidade para delinquir, dentre outros.

Desta forma, a consciência e vontade do agente são condições necessárias, porém não únicas para se aferir a culpabilidade. Para que esta se configure, necessário constatar a presença de todos os requisitos que configuram o delito e, não só, a culpabilidade.

Os próximos princípios destacados são de ordem processual penal do modelo garantista difundido por Ferrajoli.

3.2.7 Nulla culpa sine iudicio

Princípio da Jurisdicionariedade é o que impossibilita a criação e existência de tribunais ou juízos de exceção, bem como se assegura o respeito absoluto às regras de determinação de competência jurisdicional, preservando, assim, o Princípio do Juiz Natural e garantir a independência e a imparcialidade do órgão julgador.

São decorrências lógicas também desse princípio outras garantias, dentre elas, instrução penal contraditória, a motivação dos atos judiciais, publicidade e a presunção de inocência até prova contrária decretada por sentença definitiva de condenação.

3.2.8 Nullum iudicium sine accusatione

Trata-se do princípio acusatório. Decorre deste princípio a separação entre as atividades de julgar e de acusar. Esta é reservada exclusivamente ao Ministério

Público e, por mais paradoxal que possa parecer, consiste em uma forma de proteção às liberdades individuais, pois preserva a imparcialidade do juiz.

Desta forma, a acusação, ao narrar os fatos e fazer o pedido, delimita a esfera dentro da qual o juiz irá decidir o conflito, sendo-lhe vedado julgar de forma diversa, além ou aquém dos limites traçados, sob pena de nulidade.

Neste diapasão, ao Ministério Público compete promover a ação penal pública, requisitar informações e documentos, requisitar diligências investigatórias, instaurar inquérito policial, consentir para que se opere a transação penal, mas, jamais julgar.

3.2.9 Nulla accusatio sine probatione

Este é conhecido como Princípio do Ônus da Prova. Por este princípio se extrai que todo o encargo de provar compete à acusação. Portanto, o réu somente será considerado culpado após uma sentença definitiva condenatória, sendo que a presunção de inocência transfere todo o ônus da prova para a acusação. Não mais se permite exigir do réu a comprovação de sua inocência, ou seja, fazer uma prova negativa.

3.2.10 Nulla probatio sine defensione

Conhecido como princípio da defesa, este deve ser compreendido como um direito inviolável do indivíduo, em qualquer grau de jurisdição e qualquer procedimento. É fundamental que seja aplicada de forma efetiva e não constitua uma simples simulação.

Desta forma, às partes deve ser dada a possibilidade de influir no convencimento do juiz, por meio de participação e manifestação sobre os atos que constituem o processo.

A defesa do acusado pode ser subdividida em defesa técnica (efetuada por profissional habilitado) e autodefesa (realizada pelo próprio réu). Esta se encontra no âmbito de conveniência do réu enquanto aquela é obrigatória.

Luigi Ferrajoli explica que entre o Direito Penal Mínimo e o Direito Penal Máximo existem diversos sistemas intermediários, com maiores ou menores vínculos garantistas, sendo mais apropriado falar em uma “tendência ao direito penal mínimo” e de uma “tendência ao direito penal máximo”. “Nos ordenamentos dos modernos Estados de direito, caracterizados pela diferenciação em vários níveis de normas, estas duas tendências opostas convivem entre si, caracterizando a primeira os níveis normativos superiores e, a outra, os níveis normativos inferiores [...]” (FERRAJOLI, 2002, p. 83).

3.3 Teoria da Prevenção Geral

A teoria da prevenção geral vê sentido e fim da pena nos efeitos intimidatórios sobre a generalidade das pessoas. Tal teoria estabelece que a pena cuide de prevenir de forma geral os delitos, isto é, mediante uma intimidação ou coação psicológica, pretende a pena obter o respeito de todos os cidadãos. Essa teoria preventivo-geral se agita entre duas ideias: a utilização do medo e a valorização da racionalidade do homem.

Assim assevera Antônio Henrique Graciano Suxberger:

“A teoria da prevenção geral ou cai na utilização do medo como forma de controle social, como o qual se chega num Estado de terror e na transformação dos indivíduos em animais, ou na suposição de uma racionalidade absoluta do homem no juízo de ponderação entre as condutas que poderá eleger, na sua capacidade de motivação, tão ficcional como a ideia de livre arbítrio, ou, por último, cai na teoria do bem social ou da utilidade pública, que tão somente acoberta os interesses em jogo: uma determinada socialização das contradições e dos conflitos de uma democracia imperfeita.

É de ver, todavia, que a base do pensamento preventivo geral não está apenas no argumento de racionalidade, mas também no de utilidade: a pena deve ser útil para a sociedade. A insistência na eficácia preventiva geral leva, no entanto, inevitavelmente a aumentá-la, fomentando uma transformação do Estado democrático num Estado puramente policial”. (SUXBERGER, 2006, p.117).

A teoria da prevenção geral apresenta inegável relevância para justificar a intervenção penal do Estado de Direito, baseando-a não em razões ético-metafísicas, mas em razões sociais e político-jurídicas. Trata-se de sistema que

tende a conservar um determinado âmbito de liberdade do indivíduo, a bem manter-se em consonância com os ideais de um Estado liberal mínimo, especialmente o respeito ao sujeito individualmente considerado.

No entanto, são questionáveis os métodos utilizados por essa teoria, quais sejam, o medo (coação sociológica) e a instrumentalização da pessoa, que evidentemente vão de encontro à ideia de dignidade da pessoa, base de um Estado de Direito. Além disso, a preocupação com a mensuração da pena, não de acordo com a censurabilidade do fato realizado, mas sim com base nos fins sociopolíticos do Estado, vulnera igualmente outro postulado do Estado de Direito, o que permite a aproximação da teoria da prevenção geral com a arbitrariedade dos regimes absolutistas.

Segundo ainda Antonio Suxberger

“De um ponto de vista exclusivamente utilitarista, não parece possível comprovar o efeito da pena de prevenção geral intimidatória, o que torna a discussão muito mais filosófica ou mesmo uma questão de fé, em franca contrariedade com o postulado de utilidade social. Para um Estado que acentua sua intervenção nos processos sociais como única forma de aplacar sua própria disfuncionalidade, a prevenção geral apresenta-se inadequada justamente por sua generalidade, por deixar de diferenciar os processos sociais e controlá-los segundo suas especificidades”. (SUXBERGER, 2006, p.118).

Embora tenha sido lançada por Feuerbach ainda no início do século XIX, a concepção da prevenção geral não perdeu sua importância, porque até hoje arraigada a ideia de que, com a ajuda da legislação penal, é possível motivar a generalidade da população a se comportar de acordo com as leis, ou seja, uma consideração de natureza claramente preventivo-geral escorada no papel motivador que exerce o tipo penal.

No entanto, a crítica mais robusta à prevenção geral, não há como justificar, num Estado que prima pela dignidade da pessoa, pela liberdade, que se castigue um indivíduo não em razão de fato dele próprio, mas em consideração a outros. Em outros termos, como se pode conceber a justiça, admitindo a imposição de um mal a alguém, para que outros se abstenham de cometer um mal? O indivíduo passa de sujeito a objeto à mercê do poder estatal, material humano a ser utilizado. Deixa ele, segundo a concepção de prevenção geral extremada, de ser titular de um valor como pessoa, equiparado a todos os outros, sendo certo que tal valor é prévio ao

próprio Estado e deve ser protegido por este, que inadmitirá essa verdadeira “instrumentalização” do homem.

Desse modo, a teoria da prevenção geral “não pode fundamentar o poder punitivo do Estado nos seus pressupostos, nem limitá-lo nas consequências; é político-criminalmente discutível e carece de legitimação que esteja em consonância com os fundamentos do ordenamento jurídico”. (ROXIN, 1998, p.25).

3.4 Da Definição de Bem Jurídico

A doutrina mais balizada que trata sobre o tema entende como bem jurídico tudo o que é necessário à satisfação das necessidades humanas, que são objeto de proteção pelo Direito. Em sendo assim, o Direito Penal deve se empenhar na busca de diretivas eficazes, para uma racional concretização e individualização dos interesses mercedores de proteção. (PRADO, 2011, p.22).

Ocorre que somente os bens jurídicos fundamentais devem ser objeto de atenção do legislador penal. No entanto, indaga-se: Como serão definidos os bens jurídicos fundamentais para uma sociedade? Quais os critérios devem ser utilizados?

Os estudos do bem jurídico, surgidos no século XIX, dentro de uma base liberal e com o nítido objetivo de limitar o legislador penal, aos poucos vai se impondo como um dos pilares da teoria do delito. Surge ela como uma evolução e ampliação da tese original garantista do delito como lesão de um direito subjetivo e com o propósito de continuar a função de limitar o legislador, buscando, somente, fatos mercedores de sanção penal, ou seja, aqueles efetivamente danosos à coexistência social. Em sendo assim, o bem jurídico se identifica como sentido e fim das normas penais, sendo uma vinculação prática da norma.

No mesmo norte, assevera Arturo Rocco que “O Direito Penal tem por finalidade assegurar as condições de existência da sociedade, em garantir as condições fundamentais e indispensáveis da vida em comum” (ROCCO, 2001, p.462).

Assim, os bens jurídicos têm como fundamento valores culturais que se baseiam em necessidades individuais. Estas se convertem em valores culturais,

transformam-se em bens jurídicos quando a confiança em sua existência surge necessitada de proteção. Portanto, seria um bem vital da comunidade ou do indivíduo, que por sua significação social é protegido juridicamente.

Entretanto, qual a função de um bem jurídico? Dentre tantas, uma se erige com a mais importante, qual seja, a função limitadora do poder punitivo estatal. Nesse diapasão, o bem jurídico é criado como conceito limite na dimensão material da norma penal.

Para Luiz Regis Prado:

“O adágio *nullum crimen sine injuria* resume o compromisso do legislador, mormente em um Estado democrático e social de Direito, em não tipificar senão aquelas condutas graves que lesionem ou coloquem em perigo autênticos bens jurídicos. Essa função, de caráter político-criminal, limita o legislador em sua atividade no momento de produzir normas penais”. (PRADO, 2001, p. 60).

As teorias constitucionais do bem jurídico procuram criar critérios capazes de se impor de modo necessário ao legislador ordinário, limitando-o no momento de criar o ilícito. Portanto, o legislador não é livre em sua decisão de elevar à categoria de bem jurídico qualquer juízo de valor, estando totalmente adstrito aos objetivos fundamentais deduzidos da Constituição da República.

Neste norte, reconhece-se, atualmente, que o objetivo principal do Direito Penal é a proteção de bens jurídicos, essenciais ao indivíduo e à sociedade, norteada pelos princípios fundamentais instituídos pela Constituição, quais sejam, da dignidade humana; da personalidade e individualização da pena; da humanidade; da culpabilidade; da intervenção penal legalizada; da intervenção mínima e da fragmentariedade. Esses princípios encontram, em sua maioria, amparo constitucional, de forma explícita ou implícita, formando, assim, o núcleo central do Direito Penal. Os princípios previstos na Constituição fundamentam e conformam o Direito Penal, delineiam sua constituição e seus limites.

O Estado Democrático de Direito como Estado Constitucional surge fundado na ideia de liberdade dos indivíduos, das comunidades, dos povos, e por ela busca-se a limitação do poder político. Portanto, o poder estatal deve se encontrar vinculado aos princípios e direitos fundamentais e aos valores preconizados na Constituição. Essencialmente, cuida de garantir a realização de tais direitos. A

liberdade e a dignidade da pessoa humana pertencem à essência do ser humano, sendo valores fundamentais do ordenamento jurídico.

Para Antônio Henrique Graciano Suxberger

“Os bens jurídico-penais, como particularização de um segmento axiológico dos direitos fundamentais de maior relevância, substanciam também bens jurídico-constitucionais. Aliás, impende registrar que os valores jurídicos mais relevantes do direito penal – ou aqueles que se pretendem tutelar com o direito sancionador de máxima relevância – devem corresponder a ofensas significativas a bens jurídicos de maior envergadura ou hierarquia dentro da própria Constituição e com exclusividade.

A realização de um direito penal, sob a égide de um Estado Democrático de Direito, corresponde a uma intervenção mínima de preocupação garantidora de grau máximo. O direito penal, portanto, condiciona-se no âmbito da Constituição não apenas no que se refere à observância de princípios gerais e especiais, mas também para realizar um conteúdo que funda raízes nessa mesma Constituição”. (SUXBERGER, 2006, p.148).

Essa orientação político-criminal encontra supedâneo no texto constitucional em vigor e na própria definição de Estado lá estabelecida. Já no próprio preâmbulo, a Constituição Brasileira assegura o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, bem como apresenta seus fundamentos, quais sejam, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Portanto, pelo até aqui exposto, a virtude de demarcar com parâmetros mais precisos a atividade do legislador penal, funcionando como limite – relativo -, à escolha dos bens jurídicos suscetíveis de tutela, a espécie e a medida da sanção disposta para a sua proteção. O critério indicado para isso foi primordialmente o da liberdade e dignidade da pessoa humana, reconhecido como fundamento da ordem política e da paz social. O recurso à privação de liberdade deve ser a *ultima ratio*, ou seja, quando absolutamente indispensável, tendo sempre em vista a importância primária da liberdade pessoal – o campo do ilícito penal deve ficar reduzido às margens da estrita necessidade.

O Princípio da Intervenção Mínima (*ultima ratio*), como já afirmado alhures, estabelece que o Direito Penal só deva atuar na defesa dos bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens, e que não podem ser eficazmente protegidos de outra forma. Neste norte, o Direito Penal, na seleção dos bens jurídicos, deve se colocar em último lugar e só atuar em ação quando for indispensável para a manutenção da ordem jurídica.

Também, como já afirmado anteriormente, há o requisito de necessidade de proteção criminal do bem jurídico. Não basta que um bem possua suficiente relevância social para vir a ser tutelado penalmente pelo Estado. É preciso que não sejam suficientes para sua adequada tutela outros meios de defesa menos lesivos (fragmentariedade).

Assim, o bem jurídico é defendido penalmente só perante certas formas de agressão ou ataque, consideradas socialmente intoleráveis. Apenas ações mais graves dirigidas contra bens fundamentais podem ser criminalizadas. Quer dizer que o Direito Penal só se refere a uma pequena parte do sancionado pelo ordenamento jurídico, isto é, sua tutela se apresenta de maneira fragmentada. Esta, portanto, limita uma utilização exacerbada do Direito Penal de modo pernicioso à liberdade e à dignidade da pessoa humana. Portanto, a ingerência penal deve ficar adstrita aos bens de maior relevo, sendo as infrações de menor teor ofensivo sancionadas, por exemplo, pelo Direito Civil, Administrativo, Tributário etc.

Desta forma, sendo a pena a sanção prevista no caso do descumprimento do preceito contido na lei penal, que, por sua vez, tem como finalidade principal a proteção dos bens fundamentais à vida em sociedade, não pode ser ela utilizada para garantir o cumprimento de leis que o Estado não logra fazer de outra forma, utilizando os meios que dispõe através da Administração Pública; nem tampouco a perda da liberdade pode salvaguardar bens menos importantes. A função da norma penal não é coibir o descumprimento de outra norma, já descumprida. Isso fica evidente na criminalização de condutas tributárias.

Por fim, sob uma perspectiva estritamente dogmática, presta-se o bem jurídico-penal a apreender e identificar os objetos concretos da tutela penal, o que se conhece por conteúdo material do crime, ou seja, o valor que se busca proteger por meio da intervenção penal. Em tempos de leis penais editadas por puro favor ao clamor público, ainda que ao arremedo de um programa político-constitucional, frutos de mero exercício de um terror simbólico, a noção de bem jurídico-penal assume capital relevância para a definição dos rumos do Direito Penal.

3.4.1 Do Bem Jurídico no Crime Contra a Ordem Tributária

Não há consenso entre os estudiosos do tema na definição do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário. Para Luiz Regis Prado esse ramo do Direito Penal

“(...) tutela o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista, mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades”. (PRADO, 2009, p.270).

Para Pedro Roberto Decomain é correto afirmar que a incriminação das condutas que a lei 8.137/90 classifica como crime contra a ordem tributária, bem como as condutas descritas nos dois artigos do Código Penal, o crédito tributário, como bem jurídico que essencialmente procuram proteger. (DECOMAIN, 2010, p.66).

Para Palhares os crimes tributários têm bem jurídico bifronte

“de um lado, o interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de suas atividades e prestação de seus serviços; de outro, o interesse patrimonial do Tesouro, relacionado à receita do Estado. Com isso, atinge os objetivos da política econômica, pois quem sonega o tributo devido afeta a arrecadação estatal, prejudicando as atividades do Estado”. (PALHARES, 2004, p.149).

Já para Hugo de Brito Machado “pode parecer que o bem jurídico protegido pelas normas que definem os crimes tributários é o interesse da Administração Pública na arrecadação dos tributos”. Na verdade não é.

Segundo o referido autor

“Basta analisar que se assim fosse não haveria como justificar o crime de excesso de exação, tipificado como a conduta do funcionário público que exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. O Direito Penal, ao definir o crime de excesso exação, protege tanto o direito do contribuinte de não pagar tributo indevido como o direito de não sofrer cobrança de tributo, mesmo sendo este devido, por meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. Portanto, resta hialino que a lei penal tributária, no caso citado, protege a ordem jurídica tributária e não o interesse na arrecadação”. (MACHADO, 2009, p.22).

Certo, então, que existe uma ordem tributária com a indiscutível função de garantir a existência do Estado, e essa ordem tributária constitui o bem jurídico protegido nos crimes em estudo.

Em sendo assim, nos crimes contra a ordem tributária, como literalmente se encontra, o bem jurídico protegido é a ordem jurídica tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem jurídica tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde como interesse da Fazenda Pública.

A ordem tributária como bem jurídico tutelado, portanto, é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação. Portanto, de forma mais adequada, a ordem jurídica tributária se encontra como bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário.

3.5 Da Necessidade da Comprovação do Dolo nos Crimes Contra a Ordem Tributária – Lei 8.137/90

Todos os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº. 8.137/90 admitem somente a modalidade dolosa. Em Direito Penal, a punição de condutas a título de culpa em sentido estrito é regra excepcional, exigindo-se a expressa previsão da modalidade culposa, para que algum fato possa ser punido em tal modalidade, conforme assevera o artigo 18, parágrafo único, do Código Penal.

Em sendo assim, não havendo no texto da Lei nº. 8.137/90 qualquer regra que preveja modalidade culposa de algum dos crimes contra a ordem tributária nela enumerados, tem-se que os mesmos apenas admitem a modalidade dolosa.

Para Fernando Capez, dolo é a vontade e a consciência de realizar os elementos constantes do tipo penal, ou, mais amplamente, é a vontade manifesta pela pessoa humana de realizar a conduta. De acordo com o mesmo autor, “o dolo tem como elementos a consciência, caracterizada como conhecimento do fato que constitui a ação típica e a vontade, ou seja, elemento volitivo de realizar esse fato”. (CAPEZ, 2001, p. 153).

Nas palavras de Heleno Cláudio Fragoso, “dolo é a consciência e vontade na realização da conduta típica”, compreendendo “um elemento cognitivo

(conhecimento do fato que constitui a ação típica) e um elemento volitivo (vontade de realizá-la)". (FRAGOSO, 1985, p. 175).

Portanto, em todas as modalidades de condutas definidas como crimes contra a ordem tributária não basta a existência da conduta típica. É necessário que ela seja capaz de reduzir ou de suprimir o tributo. Se a conduta do agente, embora plenamente descrita em qualquer dos artigos da lei 8.137/90, não tem o poder de reduzir ou de suprimir o tributo, inexistente fato tipificado como crime contra a ordem tributária.

3.6 Do Direito Tributário Penal ou Direito Penal Tributário

Diante da necessidade de promover o bem a todos os cidadãos, o Estado vê a importância de instituir tributos, para que ações sejam realizadas, buscando assim um equilíbrio em suas despesas frente à sociedade. No entanto, no decorrer dos tempos, percebe-se que, desmedidamente, os tributos são lançados à sociedade, criando um desconforto perante aqueles que contribuem.

Para Andrade Filho "a rebelião menos ruidosa, mas mais danosa para o Erário, é perpetrada pelos sonegadores, criando uma estranha situação de desigualdades, em que poucos pagam muito e muitos nada pagam. Essa situação inócua agrava-se diante da ineficácia ou inexistência de medidas de combate à sonegação". (Filho, 2010, p.17).

O Estado Brasileiro não dispõe de meios suficientes para que políticas sociais sejam desenvolvidas com o propósito de minimizar a repugnância aos tributos. Em nosso atual sistema, não se vê atuações concretas frente à sociedade, não conseguindo, o Estado, oferecer aos cidadãos meios para que se possa dar maior credibilidade aos tributos. De outro lado, temos a figura do contribuinte sonegador, que em nosso sistema não é dada a devida importância.

Como é sabido, o Direito é uno e que para melhor compreensão, ele se fraciona em ramos. Este fato se dá para melhor disposição material e entendimento didático. Uma sistematização de condutas relacionadas com o descumprimento de normas penais tributárias, surgindo assim Direito Penal Tributário ou Direito

Tributário Penal, encontraria em nosso sistema uma profunda resistência doutrinária, pois configuraria uma divisão desnecessária para o Direito.

Assim, temos o posicionamento do professor Luiz Alberto Machado em publicação na revista de Direito Tributário, nº. 34, sob o título “Dos Crimes Contra a Ordem Tributária”, veja-se

“No crime fiscal alguns veem ‘Direito Penal Tributário’ e, outros, ‘Direito Tributário Penal’. Não me parece próprio, porém dividir-se o Direito Penal para fazê-lo, *v.g.*, Administrativo Penal, isto é, se transformando em mero atributo de cada um dos demais ramos do Direito.

Sendo, de um prisma lógico, sancionador – pois que retribui quando a reposição ou a reparação não são mais possíveis (seja pela impossibilidade fática, homicídio; seja pela social ou ética, furto, estelionato), o Direito Penal escolhe, no mundo jurídico, as ações que entenda deve tipificar. Assim, na formação do tipo material (a conduta tipicamente formal ilícita), o Direito Penal elege os bens jurídicos que irá proteger e as condutas que hipoteticamente os ofenderão.

Ora, sancionando os preceitos que escolhe nos demais ramos jurídicos, há sempre ‘Direito Penal’, embora, às vezes, como reforço de expressão se lhe agreguem as palavras tributário, administrativo, econômico, financeiro, comercial etc. Não é por sancionar-se penalmente a infração ao dever de alimentos (CC, art. 39; CP de 1940, art. 244), dir-se-á haver Direito Civil Penal ou Direito Penal Civil.

Concluo que nem há Direito Penal Tributário, nem Direito Tributário Penal: apenas Direito Penal. Como em relação ao estabelecimento da relação obrigacional tributária, há apenas Direito Tributário”. (MACHADO, 2004, p. 259).

No entanto, tal divisão didática não chega a ser um absurdo, facilitando a delimitação dos assuntos a serem tratados pela legislação. Em sendo assim, conforme aceito pela grande maioria dos doutrinadores, o simples retardamento do cumprimento da obrigação tributária cria para o sujeito ativo o direito de impor as penalidades previamente definidas na lei tributária. Assim, temos Direito Tributário Penal.

Quando, entretanto, o inadimplemento da obrigação tributária decorrer de condutas arroladas como crime na legislação penal, incide a regra geral garantidora do direito que o Estado tem de punir. Assim, havendo crime, incidiriam as normas do Direito Penal Tributário, que dizem respeito ao conjunto de normas jurídicas que tutelam o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária e que prescrevem penas privativas de liberdade e multa, sempre que o descumprimento de tais obrigações se dê por meio de artifícios fraudulentos, segundo a descrição contida na lei, e que estejam presentes os elementos que informam a culpabilidade. (FILHO, 2009, p. 23).

Cumpra salientar que as sanções são as penas privativas de liberdade e de multa ao agente, e tão somente a este. Não obstante, mesmo havido crime, a obrigação tributária continua a existir, até que venha a ser extinta, na forma da lei, e pode vir a ser exigida com acréscimo correspondente a multa. Em sendo assim, havendo crime, as sanções serão aplicadas tanto no campo penal quanto na órbita tributária.

José Frederico Marques defende a divisão entre os ramos do Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal, que é essa, atualmente, aceita pela maioria dos estudiosos do tema, senão veja-se:

O ilícito tributário, enquanto tal, recebe o tratamento jurídico que lhe dá o Direito Tributário. Transformado que seja em ilícito penal, ele se estrutura como fato punível de que pode resultar a aplicação da pena, ou de medida de segurança -, tudo na forma do que dispuser o Direito Penal. A infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário. Nenhum deles se estrutura como ciência jurídica autônoma: um, o Direito Penal Tributário, integra o Direito Penal, e o outro, o Direito Tributário Penal, é parte ou segmento do Direito Tributário. (MARQUES, 1975, p. 13-14).

Em sendo assim, torna-se imperioso falar-se em Direito Penal Tributário, quando se pretenda tratar dos crimes relacionados diretamente à atividade tributária do Estado, sendo possível utilizar-se ao inverso, a expressão Direito Tributário Penal, quando se esteja a cuidar de ilícitos meramente administrativos que atinjam a normalidade da atuação tributária. Naquela situação estaremos diante de um ramo do Direito Penal; nesta estaremos diante de um setor do Direito Tributário. (DECOMAIN, 2010, p. 35).

4 DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL E SUA INCONSISTÊNCIA DOGMÁTICA AO LONGO DA HISTÓRIA

A preocupação dos estudiosos do direito e dos legisladores sempre foi intensa na direção de reprimir adequadamente as condutas desviantes daqueles que buscam o não pagamento de tributos com base em meios ardilosos, fraudulentos e ilícitos. Em razão disso, com o surgimento do Código Criminal do Império, de 1830, operou-se a criminalização do contrabando e do descaminho,

inseridos na Segunda Parte, Título VI (Dos crimes contra o thesouro publico e propriedade publica), Capítulo III (Contrabando), artigo 177.⁶

Na sequência, o Código Penal Republicano, de 1890, reiterou a disciplina do delito em epígrafe, contudo o inseriu no Livro II, Título VII (Dos crimes contra a Fazenda Pública), Capítulo Único (Do contrabando), artigo 265.⁷

O Decreto-lei 2.848, de 07.12.1940 (Código Penal), não tratou da questão da evasão fiscal com o detalhamento que tutelou o patrimônio individual, em face do movimento histórico em que fora elaborado, sob a influência de correntes iluministas, nas quais o individualismo era fortemente prestigiado, de modo que previu apenas a figura do contrabando ou descaminho, descrita no artigo 334.⁸

Contudo, a preocupação com a evasão cresceu e se percebeu a necessidade de uma tipificação específica para a matéria, como o escopo de prevenir e reprimir as condutas que objetivam a supressão ou redução dos recursos financeiros do Estado.

Em sendo assim, os crimes contra a ordem tributária começaram a ser positivados no ordenamento jurídico pátrio em 1965, com a Lei 4.357, de 16.07.1965, que teve por objetivo a figura do delito de apropriação indébita pelo não recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término no prazo legal, do imposto de renda retido na fonte, do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas e deduzido de recolhimentos quinzenais, e do valor do imposto do selo recebido de terceiros, pelos estabelecimentos sujeitos aos regimes de verba especial.⁹

Logo após, editou-se a Lei nº. 4.729 de 14.7.1965, através da qual se instituiu o crime de sonegação fiscal e dispôs sobre várias situações que o caracterizariam, além de ter dado nova redação aos parágrafos do artigo 334 do

⁶ O Artigo 177 do Código Penal de 1890: “Importar ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas, ou não pagar os direitos dos que são permitidos na sua importação ou exportação: Penas – Perda das mercadorias ou gêneros, e de multa igual à metade do valor delles”

⁷ Artigo 265 do Código Penal de 1890: “Importar, ou exportar, gêneros ou mercadorias prohibidas, evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir ou defraudar este pagamento: Pena – prisão cellular por um a quatro annos, além das fiscaes”.

⁸ Artigo 334 do Código Penal: “Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria: Pena-reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) annos.

⁹ Como forma de coação adicional criou-se a prisão administrativa, a ser determinada pelo Ministro da Fazenda à Justiça Federal, pelo Dec.-lei 1.060, de 21.10.1969, para que o contribuinte ameaçado, quando da falta de recolhimento dos referidos tributos, fosse forçado a recolhê-los antes mesmo de qualquer procedimento fiscal (Martins, I.G. da S. *Da sanção tributária*, p.8).

Código Penal, referentes aos delitos de contrabando e descaminho (CUNHA, 1980, p. 20-21).

Após o advento legislativo citado, vários temas ligados aos crimes contra a ordem tributária foram tratados por legislações posteriores, tais como, o Decreto Lei nº. 157/67; Lei nº. 6.910/81; Lei nº. 8.137/90, que definiram os crimes contra a ordem tributária em seus artigos 1º e 3º; Lei nº. 8.383/91, Lei nº. 8.696/93; Lei nº. 9.249/95; Lei nº. 9.983/00; a Lei nº. 10.684/2003 e, por fim, a Lei nº. 12.382/11.

Demonstrando grande inconsistência dogmática na maneira como tem tratado os crimes tributários, o legislador pátrio tipificou criminalmente condutas praticadas por contribuintes e/ou responsáveis tributários, porém, contraditoriamente à ideia de lesividade, de bem jurídico supraindividual e imprescindível para a vida em sociedade, estabeleceu o pagamento como causa extintiva da punibilidade e o parcelamento como causa suspensiva de punibilidade, o que deu ensejo a uma inconsistência dogmática da política criminal desenvolvida no país.

O artigo 2º da Lei 4.729/65, que instituiu o crime de sonegação fiscal, tratou da extinção da punibilidade criminal, no momento em que se “*o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria*”.¹⁰ Conforme Machado, “a punibilidade era extinta pela denúncia espontânea” (MACHADO, 2002, p. 223).¹¹ Com a promulgação dessa lei, restou devidamente identificada a característica de espontaneidade do contribuinte infrator.

Já o Decreto-Lei nº. 157/67 trouxe em seu bojo que o pagamento, acrescido de multa e juros, mesmo após iniciado procedimento fiscal, extinguiu a punibilidade. Ademais, o Decreto-lei estendeu para crimes não previstos na Lei nº. 4.729/65 a causa extintiva de punibilidade pelo pagamento, ou seja, nos crimes de contrabando ou descaminho (MACHADO, 2002, p.223).¹² O referido decreto permitia a extinção da punibilidade pelo pagamento de tributos antes do oferecimento da denúncia. A

¹⁰ Artigo 2º da Lei nº. 4.729/65. “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

¹¹ CF. Hugo de Brito Machado “o que na verdade extinguiu a punibilidade, então, era a denúncia espontânea da infração, que extingue a responsabilidade pela infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Havia perfeita coerência entre essas disposições legais. O art. 2º, da Lei nº 4.729/65, atribuía ao pagamento do tributo o efeito de extinguir a punibilidade, porque, em se tratando de denúncia espontânea da infração, não se podia cogitar de penalidades administrativas. O pagamento do qual se cogitava era do tributo, simplesmente”.

¹² CF. Hugo de Brito Machado “Além disso, o referido Decreto-lei estendeu para crimes não previstos na Lei nº a causa extintiva da punibilidade. Assim, o pagamento passou a extinguir a punibilidade também nos crimes de contrabando ou descaminho”.

inserção do contrabando e descaminho no âmbito desse favor legal gerou dissídio jurisprudencial, que foi deslindado pelo Supremo Tribunal Federal através da súmula 560.¹³ Dessa forma, a espontaneidade foi abrandada, isto é, outro marco temporal delimitava a característica de ato espontâneo. Na Lei anterior o marco temporal era o início de qualquer procedimento fiscal. Já o referido decreto estabeleceu o oferecimento da denúncia como marco caracterizador da espontaneidade.

A Lei nº. 6.910/81 revogou o Decreto-lei citado anteriormente, retirando as causas de extinção da punibilidade pelo pagamento dos crimes de contrabando ou descaminho.

A principal legislação que trata dos crimes contra a ordem tributária – Lei nº. 8.137/90 – que definiu tais crimes, especificamente nos artigos 1º e 3º, também, de forma contraditória com a teoria do Direito Penal (*ultima ratio*), consolidou a possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento, quando este ocorrer antes do recebimento da denúncia¹⁴. A referida legislação no artigo 14 previu a aplicação do benefício no caso de pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive seus acessórios.

Apesar da Lei nº. 8.383/91 ter revogado o dispositivo legislativo citado anteriormente, a Lei nº. 8.696/93 restabeleceu o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade nos crimes tributários, porém, tal dispositivo foi vetado pelo poder Executivo à época, retornando ao suposto famigerado terrorismo fiscal (MACHADO, 2002, p. 227)¹⁵.

Pouco tempo depois, o legislador pátrio, novamente, permitiu a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia, inserindo uma norma de natureza jurídico-penal em uma lei tributária, artigo 34 da Lei nº. 9.249/95. Como justificativa, argumentou que nada mais fazia do que consagrar o

¹³ “A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, §2º, do Decreto-lei 157/67”.

¹⁴ O artigo 14 da Lei nº. 8.137/90 estabeleceu: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

¹⁵ Segundo Hugo de Brito Machado o poder Executivo à época tentou implantar um terrorismo fiscal, senão veja-se: “Preconizava, como se vê, o Chefe do Poder Executivo, o terrorismo fiscal, com a utilização da ameaça de ação penal como forma de intimidação, que certamente acreditava capaz de resolver o problema da sonegação fiscal. A ação penal teria de ser promovida simultaneamente com a ação fiscal, e sendo assim não se poderia admitir a extinção da punibilidade depois de proposta a ação penal.

arrependimento posterior, previsto pelo artigo 16 do Código Penal, como causa extintiva da punibilidade específica destes crimes.¹⁶

Após alguns anos de vigência da Lei 9.249/95, transparecia a negativa de um consenso dogmático-teórico viabilizador do instituto do parcelamento. Restavam, pois, em aberto, posições jurisprudenciais díspares. Parte dos tribunais aceitava a tese da formalização do parcelamento como equivalente à promoção do pagamento, observado o requisito temporal da anterioridade ao recebimento da denúncia.¹⁷ Noticiava-se, também, a extinção da punibilidade pelo parcelamento, em razão da situação regular do contribuinte afastar a justa causa da ação penal.¹⁸

Segundo Rios, “a divergência jurisprudencial quanto à equiparação entre parcelamento e pagamento integral do tributo para fins de extinção de punibilidade ficou acentuada com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal – em composição plenária – ao diferenciar pagamento integral de parcelamento de tributo”. (RIOS, 2003, p.173).

O referido autor assim assevera sobre o assunto:

Como forma de reforçar esta diferenciação, recorria-se à disciplina tributária específica, em que o instituto da moratória não acarretaria a extinção da punibilidade. Nesse particular, promover o pagamento conforme estabelece o art. 34 da Lei 9.249/95 equivaleria a uma norma penal em branco, a ser completada pelo conceito de pagamento advindo do Código Tributário Nacional. De acordo com este último diploma legal, “pagamento” constitui forma de extinção do crédito tributário. Outra feição teria o parcelamento da dívida, visto apenas como moratória individual, extensivo do prazo final de adimplemento. (RIOS, 2003, p.173).¹⁹

Em vários julgados, o Superior Tribunal de Justiça destacou a procedência do parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia como causa de extinção da punibilidade.²⁰

¹⁶ “Artigo 34: Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

¹⁷ STJ – HC 5.153-SP – rel. Min. José Arnaldo da Fonseca – j.1.º.04.1997 – DJ 22.09.1997.

¹⁸ Vide: STJ – 6.º Turma – Resp 193521-SP – rel. Min. Fernando Gonçalves – j. 05.04.2000 – m.v. – DJU 20.08.2000, p.543.

¹⁹ Esta é a orientação do Superior Tribunal de Justiça (6.º Turma – RHC 4.113-7-SP – rel. Min. Adhemar Maciel – DJ 05.02.1996, Seção 1). Esta corrente é acentuada pela nova redação do art. 151 do CTN, outorgada pela LC 104/2001, em seu inc. VI. Não procede confundir o parcelamento com a quitação do débito.

²⁰ Vide ementa: “Pacíficou-se no Superior Tribunal de Justiça a compreensão segundo a qual, nos crimes contra a ordem tributária, o parcelamento antecedente à denúncia extingue a punibilidade. Precedentes. Recurso especial conhecido, mas improvido”. REsp 249.812-SP, 6º Turma, rel. Min. Paulo Gallotti, j. 17.05.2001, v.u., DJU 18.02.2002, p.525.

Posteriormente, o artigo 83 da Lei 9.430/96 reiterou aquele entendimento, como a advertência de que o reconhecimento do pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade estava condicionado à sua realização antes do recebimento da denúncia.

A Lei 9.964/2000, após várias tendências apresentadas pelo Superior Tribunal de Justiça, quanto ao entendimento de que o parcelamento de dívidas tributárias e previdenciárias equivaleria ao pagamento, criou o Programa de Recuperação Fiscal e teve origem na conversão da Medida Provisória 2.004-5, de 11/02/2000. O objetivo de tal norma era promover a regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000. Tal instituto introduziu um regramento penal sobre a matéria, conforme pode ser observado pelo exposto no artigo 15 da referida lei.²¹

Cumprido chamar a atenção neste ponto no sentido de assinalar que o parcelamento de débito não pode ser equiparado ao pagamento integral, pois tão somente este, efetuado antes do recebimento da denúncia, possui o condão de extinguir a punibilidade. No entanto, não obstante ser esse o posicionamento do STF, do STJ e do TRF da 4ª Região, entenderam por algum tempo que o favor legal deveria ser aplicado também às hipóteses de parcelamento. Em razão desse fato, grande foi a inadimplência por parte dos que tiveram sua punibilidade extinta como decorrência da simples adesão ao parcelamento, já que na esfera penal nada mais poderia ser feito contra os contribuintes. (PRADO, 2009, p. 284). Assim, se acentuou a incongruência dogmática penal relativa aos crimes tributários.

No ano de 2000, a lei nº. 9.983 tratou especificamente das contribuições sociais de previdência, inserindo no Código Penal o art. 168-A, definindo a supressão ou redução de contribuição social previdenciária, definidos na Lei 8.137/90, ou qualquer acessório como sonegação de contribuição previdenciária. Em sendo assim, tanto o Art. 168-A (Crime de Apropriação Indébita Previdenciária)²²

²¹ “É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos art. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS, desde que a inclusão do referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal”.

²² Artigo 168-A, §2º: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento da contribuição social ou de outra importância ou valor que deixou de repassar

e o Art. 337-A (Crime de Supressão ou Redução de Contribuição Previdenciária)²³, ambos do Código Penal Brasileiro, trouxeram a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do início de ação fiscal. Portanto, existem dois tipos de tratamento criminal no ordenamento jurídico brasileiro, quanto ao marco temporal, um para os crimes concernentes às contribuições previdenciárias e outro para os demais crimes tributários.

Para Luiz Regis Prado, com a criação do artigo 337-A, §2º, houve um “lampejo de coerência comumente não encontrado no legislador brasileiro, já que não se pode estabelecer tipo de injusto penal no âmbito da ordem tributária com o fim de transmudar a norma penal incriminadora em mero instrumento arrecadador de tributos e contribuições previdenciárias”. (PRADO, 2009, p. 342). O mesmo não aconteceu com o artigo 168-A. Para este, além das declarações (cumprimento de obrigação acessória), seria necessário o pagamento (cumprimento de obrigação principal). Para aquele artigo, bastava a informação tributária (obrigação acessória).

Com a edição da Lei nº. 10.684/2003, a matéria em exame foi submetida a uma grande alteração, pois passou a prever em seu art. 9º, § 2º, a extinção da punibilidade dos crimes tributários, desde que o agente efetuasse o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. Portanto, o pagamento em qualquer tempo passou a ter efeito extintivo da punibilidade. Assim, mais uma vez se acentuou a incongruência na dogmática penal pátria, sendo prescindível a espontaneidade, a primariedade e lesividade do crime, o que evidenciou o principal objetivo da norma, qual seja, uma cobrança indireta de tributo.

Já com Lei 11.941/2009 que alterou a legislação federal quanto ao parcelamento ordinário de débitos tributários e outras providências, cuidou também de institutos afetos aos crimes tributários. No artigo 67 da referida norma, o legislador, mais uma vez, salientou que na hipótese de parcelamento do crédito

ou recolher à Previdência e colabora com o fisco previdenciário prestando todas as informações devidas para o devido saneamento fiscal da empresa, antes do início da competente ação fiscal”.

²³ Artigo 337-A, §1º: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias e valores presta as informações devida à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da competente ação fiscal”.

²³ Artigo 337-A, §1º: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias e valores presta as informações devida à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da competente ação fiscal”.

tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

No artigo art. 68 assegurou a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º da referida Lei, observado o disposto no art. 69, bem como, ainda, o disposto no parágrafo único do referido artigo, ou seja, que a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Por fim, no artigo 69, como em legislações anteriores, assegurou a extinção da punibilidade dos crimes referidos no art. 68, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Com a edição recente da Lei nº. 12.382/2011, reacendeu uma polêmica em torno da matéria, ao disciplinar a temática da extinção da punibilidade pelo pagamento (antecedido de parcelamento)²⁴.

Em sendo assim, o sistema criminal/tributário atualmente segue sendo regulamentado, como regra geral, quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento, pelo artigo art. 9º, § 2º, da lei nº. 10.684/2003, ou seja, o pagamento pode-se dar a qualquer tempo que a extinção da punibilidade será consumada,

²⁴ Art. 6º da Lei nº. 12.382/2011: “O art. 83 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

independente de valor sonegado, bem como do caráter de primariedade e espontaneidade do agente.

No entanto, a Lei nº. 12.382/2011 trouxe um efeito realmente importante quanto ao parcelamento, qual seja, o que determina a suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários, durante o período em que a dívida tributária estiver incluída em parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido realizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Desta forma, pelas atuais leis que regem a extinção e a suspensão da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária, desde que antes do recebimento da denúncia, pessoa jurídica ou física pode requerer parcelamento de seu débito, culminando, assim, em suspensão da pretensão punitiva que ocorre enquanto o agente estiver efetuando o pagamento do valor devido. O parcelamento requerido após o recebimento da denúncia não tem o condão de suspender a pretensão punitiva do Estado.

Por fim, cumpre salientar que atualmente o Direito Penal tutela os crimes essencialmente tributários, consistente na incriminação direta de certas condutas ou descumprimentos de deveres, assim definidos em leis especiais e, mais raramente, na codificação penal, como a sonegação fiscal, descaminho e excesso de exação; crimes tributários por extensão legal, que podem ser traduzidos para o contexto do direito tributário pela legislação ordinária, a exemplo do que ocorre com apropriação indébita de contribuição previdenciária e crimes circunstancialmente tributários que são originariamente praticados contra a Administração Pública, que podem ter origem na violação de normas tributárias ou serem praticados com a finalidade de garantir a execução, ocultação, impunidade ou vantagem do crime fiscal, tais como, peculato, corrupção ativa e passiva etc.

5 DA LEGISLAÇÃO COMPARADA

Neste tópico se demonstrará, por amostragem, o tratamento dos crimes contra a ordem tributária em outros países, principalmente os comparando com o Brasil.

5.1 Da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária em Portugal

Em Portugal, a lei que trata dos crimes de abuso de confiança (crimes contra a ordem tributária), bem como da dispensa (extinção da punibilidade) ou atenuação da pena nos crimes contra a ordem tributária é a lei nº 15 de 5 de junho de 2001 (Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT).

Na parte III (Das Infrações Tributárias em Especial), título I (Crimes Tributários), especificamente dos artigos 87 a 107, encontram-se todos os dispositivos atinentes ao crime de abuso de confiança. Há uma nítida divisão, em dois tipos de crimes tributários: os comuns, em que se incluem a chamada burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredo e os fiscais como a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança.

Como exemplo, o artigo 105 do referido diploma legal extrai todos os elementos do crime de abuso de confiança, asseverando que quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500 (sete mil e quinhentos euros), deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.²⁵

O crime de abuso de confiança fiscal previsto na legislação portuguesa se classifica como um crime omissivo puro, haja vista que o fato previsto na norma incriminadora se verifica com a não realização da entrega da prestação tributária,

²⁵ Artigo 105º Abuso de confiança. 1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. 2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja. 3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente. 4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se: a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação; b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito. 5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. 7 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

tendo-se como marco temporal da famigerada omissão a data em que termina o prazo para o cumprimento da obrigação tributária, conforme art. 5º²⁶ do RGIT.

Ademais, tal crime tem com pressuposto a existência de uma prestação tributária deduzida e a que o agente está por força de lei obrigado a entregar ou que, tenha sido recebida, tenha a obrigação de entregá-la ao Estado.

A norma incriminadora do crime de abuso de confiança apresenta algumas características peculiares, quais sejam, a existência de um objeto específico do abuso de confiança fiscal (prestação tributária) e a prescindibilidade da apropriação como elemento objetivo do tipo do ilícito penal.

Quanto ao bem jurídico protegido, entende-se que o crime de abuso de confiança fiscal tem o objetivo de proteger o patrimônio do Estado, mediante a tutela criminal da obrigação de entrega das quantias que foram confiadas ao agente para que este as entregasse aos cofres do Estado. (COSTA, 2007, p. 6)

Conforme se afere do artigo 105 do RGIT português, estabelece como condição de punibilidade pelo crime de abuso de confiança, além do decurso de 90 (noventa) dias do prazo para pagamento do tributo (obrigação principal), a não regularização da situação tributária (pagamento do tributo devido, acrescidos dos acessórios – coima e juros) no prazo de 30 (trinta) dias após notificação para regularização, tendo o contribuinte cumprido as obrigações acessórias, ou seja, tendo declarado ao fisco o quanto pagar.

Duas razões existem para tais condicionamentos, quais sejam, distinguir as situações em que o contribuinte cumpre as suas obrigações acessórias à entrega do imposto (obrigações declarativas), das situações em que o agente não cumpre obrigações declarativas, não podendo, assim, nessa segunda opção, aproveitar-se do regime estabelecido no artigo 105, nº4, alínea b, do RGIT. Pretende-se também com tal medida evitar a proliferação de procedimentos criminais que acabavam arquivados em virtude da regularização da situação tributária, ou seja, dispensa da pena pelo pagamento.

²⁶ Artigo 5º Lugar e momento da prática da infracção tributária. 1 - As infracções tributárias Consideram-se praticadas no momento e no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de comparticipação, o agente actuou, ou, no caso de omissão, devia ter actuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido, sem prejuízo do disposto no nº 3. 2 - As infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários. 3 - Em caso de deveres tributários que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração tributária ou junto de outros organismos, a respectiva infracção considera-se praticada no serviço ou organismo do domicílio ou sede do agente.

A redação do artigo 4º do RGIT permite que os fatos não sejam puníveis se o agente cumprir a obrigação principal (pagar tributo) por ele declarada à administração pública fiscal, acrescidos de juros e coima (multa), sendo esta de acordo com o artigo 114 do RGIT.²⁷

Cumpra assim elucidar o sentido da norma disposta no nº. 4 do art. 105 do RGIT. Tal requisito adveio do pensamento legislativo constante no Relatório do Orçamento de Estado para 2007. Com efeito, tal pensamento erigiu com o título de despenalização da não entrega de prestação tributária. Segue a fundamentação constante no referido relatório:

“A entrega da prestação tributária (retenções de IR/selo e IVA) está actualmente associada à obrigação de apresentação de uma declaração de liquidação/pagamento. A falta de entrega da prestação tributária pode estar associada ao incumprimento declarativo ou decorrer simplesmente da falta de pagamento do imposto liquidado na referida declaração. Quando a não entrega da prestação tributária está associada à falta declarativa existe uma clara intenção de ocultação dos factos tributários à Administração Fiscal. O mesmo não se poderá dizer, quando a existência da dívida é participada à Administração Fiscal através da correspondente declaração, que não vem acompanhada do correspondente meio de pagamento, mas que lhe permite desencadear de imediato o processo de cobrança coerciva. Tratando-se de diferentes condutas, com diferentes consequências na gestão do imposto, devem, portanto, ser valoradas criminalmente de forma diferente. Neste sentido, não deve ser criminalizada a conduta dos sujeitos passivos que, tendo cumprido as suas obrigações declarativas, regularizem

²⁷ Artigo 114º Falta de entrega da prestação tributária. 1 - A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido. 2 - Se a conduta prevista no número anterior for imputável a título de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 10% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido. 3 - Para os efeitos do disposto nos números anteriores considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar nos casos em que a lei o preveja. 4 - As coimas previstas nos números anteriores são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei. 5 - Para efeitos contra-ordenacionais são puníveis como falta de entrega da prestação tributária: a) A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais; (alterado pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro) b) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens; c) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens; d) A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos; e) A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos; f) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta. 6 - O pagamento do imposto por forma diferente da legalmente prevista é punível com coima de (euro) 50 a (euro) 1250.

a situação tributária em prazo a conceder, evitando-se assim a “proliferação” de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto”.²⁸

O legislador português distingue de forma hialina duas condutas; a que associa consequências jurídico-penais diversas: a ocultação dos fatos tributários à Administração Fiscal, mediante o não cumprimento das obrigações acessórias (declarativas) contribuinte, e a revelação desses fatos à mesma Administração Fiscal, através da respectiva declaração. (LOMBA; MACEDO, 2007).

A legislação Portuguesa trata a extinção da punibilidade, ou melhor, a dispensa da pena, de forma mais rígida. Na referida legislação, o pagamento tanto pode ser um fator de extinção do processo, bem como um elemento atenuador da pena. Tudo dependerá das circunstâncias do caso em concreto.

Os arts. 22^o²⁹ e 44^o³⁰ do RGIT admitem que o Ministério Público possa, desde que ouvida a Administração Tributária e com a concordância do Juiz de Instrução, decidir-se pelo arquivamento do processo desde que sejam verificados, cumulativamente, os seguintes requisitos: I - o crime seja punido com pena de prisão de até 3 anos; II - a quantia estar integralmente paga, incluindo juros de mora; III - a ilicitude e a culpa do agente não forem muito graves; IV - a dispensa de pena não se oporem razões de prevenção.

Não obstante, na eventualidade de se concluir que não se encontram reunidas no caso concreto as condições previstas nas alíneas (III) e (IV) supra, a pena aplicável poderá ainda assim especialmente ser atenuada, desde que seja reposta a verdade fiscal e efetuado o pagamento da prestação tributária em dívida e demais acréscimos legais, até à decisão final ou no prazo nela fixado.

²⁸ Conforme Relatório do Orçamento de Estado para 2007, in www.portugal.gov.pt, pág. 57.

²⁹ Artigo 22^o Dispensa e atenuação especial da pena. 1 - Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, a pena pode ser dispensada se: a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves; b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos; c) À dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção. 2 - A pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até a decisão final ou no prazo nela fixado.

³⁰ Artigo 44^o Arquivamento em caso de dispensa da pena. 1 - Se o processo for por crime relativamente ao qual se encontre expressamente prevista na lei a possibilidade de dispensa da pena, o Ministério Público, ouvida a administração tributária ou da segurança social e com a concordância do juiz de instrução, pode decidir-se pelo arquivamento do processo, se se verificarem os pressupostos daquela dispensa. 2 - Se a acusação tiver sido já deduzida, o juiz de instrução, enquanto esta decorrer, pode, com a concordância do Ministério Público e do arguido, ouvida a administração tributária ou da segurança social, decidir-se pelo arquivamento do processo, se se verificarem os pressupostos da dispensa da pena.

Relativamente aos crimes puníveis com pena de até 5 anos, é possível utilizar-se do mecanismo da suspensão provisória do processo, nos do art. 281 do Código de Processo Penal Português.

Nos termos do referido artigo, “se o crime for punível com pena de prisão não superior a 5 anos ou com sanção diferente da prisão, o Ministério Público, oficiosamente ou a requerimento do arguido ou do assistente, determina, com a concordância do juiz de instrução, a suspensão do processo, mediante a imposição ao arguido de injunções e regras de conduta, sempre que se verificarem os seguintes pressupostos: a) Concordância do arguido e do assistente; (neste caso, o assistente seria a Administração Tributária); b) Ausência de condenação anterior por crime da mesma natureza; c) Ausência de aplicação anterior de suspensão provisória de processo por crime da mesma natureza; e) Ausência de um grau de culpa elevado; e f) Que o cumprimento das injunções e regras de conduta responda suficientemente às exigências de prevenção que no caso se façam sentir”.

No caso concreto, a injunção a aplicar tendo em vista a suspensão do processo seria o pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais. Ademais, cumpre salientar que, conforme artigo 282 do mesmo diploma legal português, a suspensão do processo pode ir até dois anos. Findo esse prazo, o processo poderá ser finalmente arquivado.

Como se observa, a legislação portuguesa, de forma mais abrangente, tratou de regular o pagamento a várias outras condições para que a pena pudesse ser dispensada. Dessa forma, em Portugal não basta o simples e puro pagamento, tendo também que preencher os requisitos que a lei prescreve, enquanto no Brasil, o pagamento poderá ser efetuado em qualquer tempo sem nenhum tipo de condicionamento, não podendo se falar em pretensão punitiva em relação ao agente que a efetua.

Não obstante, a legislação Portuguesa traz uma peculiaridade muito importante que deve ser tratada de forma especial. Como acima fora discutida a legislação brasileira em seu Código Penal, mais precisamente no art. 16, aduz que a pena será reduzida de um a dois terços se o agente, nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário. No entanto, a atenuante constante no art. 16 do Código Penal Brasileiro fora transformada em excludente de ilicitude nos crimes contra a ordem tributária.

Já Portugal tratou expressamente em sua legislação tributária, da atenuação, dispondo em seu art. 22, 2ª parte, que a pena será especialmente atenuada se o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até a decisão final ou no prazo nela fixado.

Ademais, a legislação portuguesa se preocupou em dispor sobre a dispensa e a atenuação das penas, mas, tratou-as de forma a valorizar as condutas voluntárias praticadas pelo agente que comete a infração, desde que seja primário e que não ultrapasse valores previstos em lei. Salvo tais casos, mesmo com o cumprimento da obrigação principal em sua totalidade (pagamento), não culmina em extinção da punibilidade e sim, uma mera atenuação da pena, o que demonstra uma importância que a sociedade portuguesa atribui ao bem jurídico protegido, bem como demonstra uma lógica na política criminal (criminalização) do país.

5.2 Da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária na Argentina

Até o ano de 1997, a legislação argentina que tratava do Regime Penal Tributário era a Lei nº. 23.771, sancionada em 1990. No artigo 1º³¹ da referida lei se denota a tentativa do legislador de abarcar o máximo de situações (tipos penais), tais como, balancetes enganosos ou falsos, simulação de situação patrimonial ou econômica, com o fito de criar um maior temor nos cidadãos.

No mesmo diploma legal, no artigo 14³², já se previa o instituto da extinção da punibilidade, desde que o infrator fosse primário e que o mesmo cumprisse todas as obrigações tributárias.

³¹ “ARTICULO 1º.- Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o em defecto, o aliéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare, o no revelare la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco, cuando el hecho no importe un delito mas severamente penado”. http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/ley_c_023771_1990_02_07.xml. Acesso em: 23 de julho de 2011.

³² “ARTICULO 14 - Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en

Porém, tal lei foi revogada pela Lei nº. 24.769, sancionada em 1997, que trata dos crimes tributários; crimes relativos aos recursos da seguridade social; crimes fiscais comuns e disposições gerais de procedimentos administrativo e penal.

No artigo 1º³³ da referida lei, nota-se uma evolução do legislador argentino, no sentido de determinar as situações que deverão ser repreendidas pela lei (tipos penais), bem como situações objetivas do crime, determinadas por valores, ou seja, somente ocorrendo certas situações (ocultação maliciosa ou declarações enganosas) e que o valor sonegado ultrapasse o montante de cem mil pesos.

Quanto à questão da extinção da punibilidade pelo pagamento, o artigo 16³⁴ do referido diploma legal enrijeceu a possibilidade, ou seja, para se beneficiar da extinção da punibilidade pelo pagamento, o contribuinte devedor deveria adequar-se à seguinte situação: I – a situação teria que ser caracterizada como evasão simples; II – que o contribuinte seja primário; III – que o contribuinte aceite, regularize e pague de forma incondicional o total devido; IV – que a aceitação, regularização e pagamento seja realizado antes da formulação de requerimento fiscal para fins penais.

A legislação citada trazia a necessidade de pagamento total. No entanto, da mesma forma do que aconteceu no Brasil, alguns juristas argentinos começaram a discutir judicialmente quanto à possibilidade de o pagamento de forma parcelada culminar em extinção da punibilidade, haja vista que seria um pagamento, como o outro.

caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal".
http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/ley_c_023771_1990_02_07.xml. Acesso em: 23 de julho de 2011.

³³ "Delitos tributarios. Evasión simple. Artículo 1º. Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. <http://fiscalesargentina.blogspot.com/>. Acesso em: 23 de julho de 2011.

³⁴ Artículo 16. En los casos previstos en los artículos 1º y 7º de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria. <http://fiscalesargentina.blogspot.com/>. Acesso em: 23 de julho de 2011.

No entanto, recentemente, em 22 de dezembro de 2011, foi publicada a lei 26.735, que regula o regime penal tributário na Argentina, revogando a lei 24.769. Diferentemente do que ocorrida no artigo 16 da antiga legislação, no que se refere ao fenômeno da extinção da punibilidade pelo pagamento, a atual lei trouxe no seu artigo 14³⁵ (revogou o artigo 16 da lei 24.769) a possibilidade de extinção da punibilidade, desde que o obrigado regularize totalmente sua situação tributária, de forma espontânea, isto é, antes de iniciada qualquer fiscalização ou apresentação de denúncia.

Houve na Argentina uma discussão, em similitude do que ocorreu nos tribunais Brasileiros, que a não possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento realizado de forma parcelada, haja vista que a lei somente prevê pagamento total, resultaria em tratamento desigual aos contribuintes, ou seja, somente o devedor mais abonado poderia se ver livre de qualquer ação penal.

No entanto, em um caso paradigma, que virou um importante precedente naquele país, conhecido como “Bakchellian, causa nº. 3977” de fevereiro de 2004, a Corte Suprema de Justiça da Argentina, entendeu que o pagamento realizado de forma parcelada, mesmo que antes de qualquer ação do fisco (espontaneidade), não tinha o condão de extinguir a punibilidade, mas, de acordo com a decisão do caso, suspenderia a pretensão punitiva e a prescrição, haja vista que somente com o pagamento total se poderia falar em extinção.³⁶

Na decisão do referido caso a Corte Suprema, remetendo-se aos fundamentos expostos pelo procurador geral da Argentina, sustentou que somente uma interpretação descontextualizada, incongruente e assistemática levaria a afirmar que o mero pedido de parcelamento, sem satisfazer totalmente as obrigações tributárias devidas, culminaria na extinção da punibilidade.³⁷

³⁵ Artículo 16: El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el. http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/ley_c_026735_2011_12_22.xml. Acesso em: 07 de janeiro de 2012.

³⁶ Conforme artigo publicado no site argentino - <http://consultorasoes.blogspot.com/2009/08/regimen-penal-tributario-un-novedoso.html>. Acesso em: 23 de julho de 2011.

³⁷ “En sustento de esta solución, señaló que sólo una interpretación descontextualizada, incongruente y asistemática llevaría a afirmar, por un lado, que el organismo recaudador está dispensado de formular denuncia penal cuando el contribuyente o responsable regularice la “totalidad” de las obligaciones tributarias omitidas, y por el otro, que en los casos donde ya existe denuncia penal, el Ministerio Fiscal deba proceder a desistir de la pretensión punitiva con un mero acogimiento por parte

Para os membros daquela corte, o requisito adicional para a concessão do benefício da extinção da punibilidade é o pagamento total das obrigações tributárias omitidas e não, apenas, um mero pedido de parcelamento.³⁸

Na mesma decisão, outra questão interessante, que também se assemelha por demais com decisões das cortes brasileiras, refere-se à possibilidade de extinção da punibilidade pelo parcelamento da dívida tributária, haja vista ocorrer uma novação da dívida. Os julgadores da Corte Suprema da Argentina fundamentaram no sentido de que o simples fato de inclusão em um parcelamento para regularização fiscal não constitui uma novação da dívida originária, pois esta se mantém sem qualquer transformação essencial. A inclusão em parcelamentos só implicaria numa alteração relativa quanto ao tempo e modo do cumprimento da obrigação, deixando intactos os elementos principais, cuja variação não possibilita a extinção pela novação.

Para os julgadores da referida corte, com os efeitos de uma adequada hermenêutica da legislação que trata do tema, tem-se que tais normas penais não detêm como única finalidade a cobrança de tributos, haja vista que excedem o mero propósito de manter a integridade dos cofres públicos.

Por fim, caso o devedor primário regularize sua situação perante o fisco, seja pelo pagamento total ou através de parcelamento, mesmo sem o caráter de espontaneidade, ensejará uma atenuação da pena por crime tributário, mas, jamais, culminará em extinção da punibilidade.

6 DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Com a prática do crime surge o direito concreto de punir do Estado, do qual decorre a chamada pretensão punitiva. No entanto, encontram-se previstas na legislação penal hipóteses que extinguem o *jus puniend*, eliminando, por

del contribuyente o responsable a una moratoria sin satisfacer la totalidad de las obligaciones omitidas". <http://ar.vlex.com/vid/-40173333>. Acesso em: 23 de julho de 2011.

³⁸ Pienso, en cambio, que la aplicación de los mismos principios hermenéuticos mencionados en el acápite anterior conduce a la conclusión de que el artículo 73 de la ley 25.401 establece en todas sus hipótesis, como requisito adicional para la concesión del beneficio en discusión, el pago total de las obligaciones tributarias omitidas y no sólo, como pretenden los apelantes, el mero acogimiento a un plan de regularización. <http://ar.vlex.com/vid/-40173333>. Acesso em: 23 de julho de 2011.

consequência, a possibilidade jurídica de imposição do preceito sancionador. Trata-se das chamadas causas extintivas da punibilidade, acontecimentos posteriores à conduta delituosa que excluem a pretensão punitiva do Estado, impedindo a *persecutio criminis*, ou tornando inexistente a condenação.

Para a maioria dos estudiosos do tema, as causas de extinção da punibilidade constituem situações em que o Estado renuncia ao direito de punir, motivado por certas contingências, razões de conveniência ou política social, ou mesmo de utilidade prática. Porém, em verdade, o Estado não renuncia simplesmente, mas perde o poder de punir o autor da infração penal.

O que se tem é a perda irremediável do direito e do dever de punir, uma vez que, mesmo nos casos específicos em que, em razão de alguma peculiaridade, não pareça conveniente ou oportuna a declaração da extinção da punibilidade, o Estado não pode, sob nenhum pretexto, deixar de fazê-lo, em estrita obediência ao texto da lei.

Se a causa extintiva da punibilidade verificar-se antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, restará extinta a pretensão punitiva estatal; sobrevindo posteriormente, extingue-se apenas a pretensão executória. Entretanto, extinta a punibilidade em razão da concessão de anistia, ou de *abolitio criminis*, mesmo nos casos em que a decisão condenatória seja definitiva, seus efeitos retroagem, extinguindo a pretensão punitiva, além de todos os efeitos da sentença. (ROSENTHAL, 2005, p. 41).

A expressão “extinção da punibilidade” foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro com o advento do Código Penal de 1940, que consignou em sua Exposição de Motivos tal instituto. Embora tenham recebido a nomenclatura referida apenas em 1940, desde o Código Criminal do Império do Brasil, de 1830, constatavam-se referências a situações que, posteriormente, passaram a ensejar a extinção da punibilidade.

As causas de extinção da punibilidade recebem várias classificações pelos estudiosos. É comum a distinção entre as causas gerais e as causas especiais de extinção da punibilidade, também chamadas causas comuns e causas particulares, sendo as primeiras aquelas que, em tese, podem ocorrer em qualquer delito, como por exemplo, a morte do agente, anistia, etc. Já as últimas, aquelas que ocorrem apenas em relação a determinados delitos (retratação do agente), como é o caso dos crimes contra a ordem tributária.

As causas de extinção da punibilidade podem ser também naturais ou políticas, conforme decorram de mera impossibilidade de exercer o *jus puniendi*, como no caso da morte do agente, ou de razões de interesse do Estado, como na hipótese de concessão de anistia. (NORONHA, 1993, p.333).

É possível também classificá-las em virtude da justificativa que as respalda e fundamenta. São estas: a impossibilidade fática, a clemência soberana, a desídia do *dominus litis* e a reparação do dano. É certo, ainda, que algumas causas extintivas da punibilidade não se encontram diretamente ligadas às justificativas ora elencadas, mas assenta-se em razões de conveniência jurídica, política e social.

Em razão dessa diversidade de motivos e critérios vislumbrados pelo legislador que o Código Penal deixou de adotar uma classificação sistemática das causas extintivas de punibilidade.

Além das causas de extinção da punibilidade previstas nos nove incisos do artigo 107 do Código Penal, encontram-se indicadas na parte especial do Código Penal, assim como na legislação especial, diversas outras possibilidades extintivas, como é o caso do pagamento nos crimes contra a ordem tributária.

6.1 Do Pagamento como Causa de Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e acessórios, que, como se viu, também já constava da Lei nº. 4.729/65, com a diferença de que ali se exigia que o tributo houvesse sido pago antes do início da ação fiscal própria, na esfera administrativa, para que a extinção da punibilidade acontecesse, mereceu severas críticas da doutrina.

Rui Stoco assim asseverou sobre o tema:

“Eis porque dissemos que o legislador deu prevalência ao interesse mediatamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública). Eis porque, também, dissemos que o direito penal foi transformado em mero cobrador de tributos. Parece-nos pouco moralizadora essa causa de extinção da punibilidade, haja vista que, afinal, só o remisso incorrerá na sanção. Quem paga livra-se da pena; quem não paga sofre a imposição da pena. Não seria, então, uma prisão

por dívida, incidente, portanto, na vedação constitucional". (STOCO, 1992, p.335-353).

Essa tutela penal, entretanto, tem-se demonstrado de difícil efetivação no Brasil, em parte pelas dificuldades inerentes ao combate desse tipo de criminalidade e em parte pela possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento ou, no mínimo da suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento realizado antes da denúncia.

Vislumbra uma incongruência político-criminal entre a tutela penal e o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento: este é orientado segundo uma perspectiva descriminalizante (abolicionismo), enquanto que aquela é justificada pelo cumprimento dos requisitos exigidos para uma intervenção penal do bem jurídico, a ofensividade das condutas atentatórias, a necessidade da tutela penal e a eficácia protetiva que deve ser garantida pela norma penal-tributária. (ALENCAR, 2008, p.150).

A extinção da punibilidade pelo pagamento, que inicialmente só operaria se este acontecesse antes do início da ação fiscal, passou com o Decreto-Lei nº. 157/67 a acontecer até mesmo depois do lançamento tributário, desde que feita antes do início da ação penal, como se viu. A situação, segundo se crê, foi tornada ainda pior (para a coletividade) do que anteriormente se afigurava.

A partir daquele decreto-lei, e especialmente depois do art. 14 da Lei nº. 8.137/90, mesmo que o contribuinte fosse reconhecido sonegador e devedor em todas as instâncias administrativas; mesmo que contra ele já tramitasse ou estivesse até mesmo concluído inquérito policial; mesmo que houvesse contra ele sido oferecida denúncia, pagando o tributo e seus acessórios, extinta estaria a sua punibilidade. Tudo isso com o agravante de que tal causa extintiva, por expressa referência do artigo 14 da Lei nº. 8.137/90 aos crimes previstos em seu artigo 3º, atingia até mesmo o funcionário público comprovadamente corrupto e o particular que o houvesse corrompido. Felizmente ocorreu, com a Lei nº. 8.383/91, a revogação do mencionado art. 14.

Essa incoerência foi retomada com a Lei nº. 9.249/95, que, como anteriormente demonstrado, em seu artigo 34 voltou a conferir ao pagamento do tributo ou contribuição social, como seus acessórios, antes do recebimento da denúncia, o potencial de extinguir a punibilidade dos crimes previstos pela Lei nº. 8.137/90.

O motivo determinante da existência dessa especial causa extintiva da punibilidade consiste no estímulo que através dela se pretende dar ao criminoso, para que pague o tributo criminosamente suprimido ou reduzido. Trata-se de mecanismo pelo qual supôs o legislador que poderia ampliar a receita tributária. Ofereceu ao criminoso a impunidade, em troca do pagamento do tributo. Sem embargo da discutível moralidade dessa benesse, que não leva em conta o aspecto fraudulento, e, portanto, intrinsecamente reprovável, inerente às condutas delituosas contra a ordem tributária, previstas na Lei nº. 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, também não se sabe sequer se esse benefício contribui para aumentar ou, ao inverso, até mesmo para diminuir a receita tributária.

Provavelmente essa regra nem sequer representa uma guarida eficaz para o crédito tributário. A prática da sonegação/pagamento/extinção da punibilidade não sofre qualquer limitação no tempo. A benesse não é concedida nem mesmo apenas àquele que pela vez primeira fosse surpreendido em crime. Pode repetir-se indefinidamente. Percebe-se o amplo convite que se apresenta para a reiteração de crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária. (DECOMAIN, 2010, p.499).

Arrisca-se sempre o mau contribuinte na repetição das condutas precedentes. Se não for descoberto, garantirá ganho patrimonial, na verdade ilícito. Caso seja surpreendido na prática do delito, poderá pagar o tributo a qualquer tempo, embora com acréscimos, e livrar-se com isso de qualquer punição criminal.

Bem provável que essa causa de extinção da punibilidade na verdade represente antes um estímulo à delinquência, que um mecanismo de aumento das receitas tributárias. O ganho poderá ser bem elevado. O risco de ser descoberto, relativamente reduzido. E a garantia da impunidade, como o pagamento, estará assegurada.

Ademais, cumpre salientar que a incongruência dogmática da extinção da punibilidade pelo pagamento se agrava, no momento em que se verifica no ordenamento pátrio que a prática de falsidades engendradas em prejuízo de particulares e, por isso mesmo, bem menos graves do que aquelas que atingem a receita tributária, não têm sua punibilidade extinta por qualquer forma de reparação de dano. Quando muito, seus autores, nessa hipótese, se beneficiam da regra do art. 16 do Código Penal, ou seja, uma atenuante, o que vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia.

6.2 Do Parcelamento como Causa de Extinção ou Suspensão da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária

Certo é que pagamento e parcelamento são situações bem diferentes, mas também não deixa de ser verdade que o pedido de parcelamento revela, de um lado, a aparente intenção do contribuinte ou responsável de liquidar seu débito e, de outro, a sua presumida impossibilidade de fazê-lo à vista.

Essas considerações aparentemente conduzem à necessidade de equiparar-se pagamento e parcelamento, para a finalidade de declarar-se extinta a punibilidade do contribuinte, autor de crime contra a ordem tributária, quer num caso, quer noutro. Isso desde que no mínimo o pedido de parcelamento seja feito antes do recebimento da denúncia. Se for feito posteriormente, conforme legislação em vigor, não se operará nem causa suspensiva da punibilidade, quanto mais uma causa extintiva da punibilidade.

O Supremo Tribunal Federal adotou esse entendimento, ainda ao tempo da vigência do art. 14 da Lei 8.137/90, cujo dispositivo foi revigorado pelo art. 34 da Lei nº. 9.249/95.

Acontecia, porém, que o pedido de parcelamento apenas se constituía em engodo, destinado a obter precisamente a declaração da extinção da punibilidade, sem que o réu tenha mesmo o firme propósito de pagar as parcelas em que foi dividido seu débito tributário. Em sendo assim, deferido o parcelamento, o contribuinte apenas pagava a primeira parcela e, tão logo transitada em julgado a decisão que declarou extinta sua punibilidade, não efetivava os demais pagamentos.³⁹

³⁹ Alertando para semelhante possibilidade, a seguinte decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, enfocando parcelamento nos termos da Lei nº. 9.964/00: "Direito Penal. Crime contra a ordem tributária. Lei. 8.137/90. Art. 1º. Imposto de renda. Parcelamento do débito em data posterior ao advento do REFIS. Art. 34 da Lei 9.249/95. Extinção da pretensão punitiva. Descabimento. Interpretação sistemática das leis penais que regulam a matéria. Recurso desprovido. 1. O entendimento jurisprudencial majoritário no sentido de que o mero parcelamento do débito tributário autoriza a aplicação do benefício previsto no art. 34 da Lei nº. 9.249/95 não merece mais prevalecer. 2. Após a edição da Lei 9.964/00, instituindo o REFIS, bem como da recente Lei nº. 10.684/03, estabelecendo a renovação do aludido Programa, revela-se cristalina a intenção do legislador de somente extinguir a punibilidade dos crimes tributários com o pagamento integral do débito, e não com o simples parcelamento que enseja apenas a suspensão do processo bem como da prescrição. 3. Entendimento contrário significa prestigiar a impunidade, estimulando comportamento

Para evitar essas situações, era viável que o Ministério Público suspendesse a persecução penal, uma vez comprovada pelo réu a concessão do parcelamento do débito, persistindo essa situação enquanto o devedor pagasse regularmente as parcelas. Se, em algum instante, sem justificativa plausível, viesse ele a suspender os pagamentos, poderia o processo ser iniciado normalmente. Essa parece ser uma solução de bom senso, que em nada prejudica o contribuinte e permite aferir sua seriedade de propósito ao pleitear o parcelamento de seu débito.

Essa foi a intenção da Lei nº. 9.964/00, pela qual instituído o Refis (suspensão da pretensão punitiva prevista pelo art. 15), da Lei 10.684/03, que concedeu parcelamento especial de créditos tributários da União e, em seu art. 9º, conforme já visto, determinou suspensão da pretensão punitiva relativa aos crimes relacionados ao tributo parcelado, enquanto as parcelas estivessem sendo pagas, ordenando também suspensão do prazo prescricional durante esse período.

Mas, como já adiantado no primeiro capítulo, nem sempre foi assim. O Superior Tribunal de Justiça inclinava-se, majoritariamente, no sentido de que o parcelamento deferido antes do recebimento da denúncia extingua a punibilidade.⁴⁰

Atualmente, como dito no capítulo da evolução histórica, a Lei nº. 12.382/2011 trouxe um efeito realmente importante quanto ao parcelamento, qual seja, determina a suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários, durante o período em que a dívida tributária estiver incluída em

irresponsável do devedor que poderia aderir ao parcelamento e, logo em seguida, interromper o adimplemento das prestações, visando unicamente evitar os efeitos da ação penal. 4. O magistrado, no exercício do seu mister, deve sopesar os efeitos jurídicos e sociais de sua decisão. Impõe-se, numa visão conjunta do sistema legal, evitar o esvaziamento do conteúdo das regras, sendo indispensável perscrutar a verdadeira *mens legis*, adequando o caso concreto ao conteúdo e espírito da norma penal. 5. Mantida a decisão monocrática que suspendeu a pretensão punitiva do Estado, bem como a prescrição, até a liquidação do débito tributário, segundo o comando expresso no art. 15 da Lei nº. 9.964/2000". (TRF da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito. Processo nº. 200371050006301. Rel. Juiz Élcio Pinheiro de Castro, *DJU*, p. 523, 03 mar. 2004).

⁴⁰ "Criminal. *Habeas corpus*. Omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias. Parcelamento anterior à denúncia. Extinção da punibilidade. Desnecessidade do pagamento integral. Novação da dívida. Natureza da relação jurídica alterada. Ilícito civil *lato sensu*. Mecanismos estatais para a satisfação dos seus créditos. Solução no juízo apropriado. Recurso Provido. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra os pacientes. (STJ. HC nº 21.888-SP. Rel. Min. Gilson Dipp. *DJU*, 10 mar. 2003. Seção 1, p. 260).

parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido realizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Em sendo assim, atualmente, desde que antes do recebimento da denúncia, pessoa jurídica ou física pode requerer parcelamento de seu débito, culminando, assim, não com a extinção, mas com a suspensão da pretensão punitiva que ocorre enquanto o agente estiver efetuando o pagamento do valor devido, evitando assim o não cumprimento do parcelamento assumido. O parcelamento requerido após o recebimento da denúncia não tem o condão de suspender a pretensão punitiva do Estado.

7 A INCONGRUÊNCIA DOGMÁTICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Cumpra-se primeiramente uma questão intrigante da dogmática penal referente à extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária. Existe no ordenamento jurídico penal pátrio um tratamento diferenciado para os crimes contra a ordem tributária, em virtude da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e o tratamento dispensado pela legislação penal em relação a outros tipos de delitos patrimoniais.

O primeiro tratamento distintivo que se observa diz respeito à situação de que a regra geral para a reparação do dano, prevista no art. 16 do Código Penal, estabelece como benefício para o autor apenas a redução da pena de um a dois terços (causa de diminuição de pena genérica). É o que ocorre com os delitos patrimoniais de um modo geral.

Diferentemente, o crime de redução ou supressão de tributos, também de caráter patrimonial, tem o benefício da pena (extinção da punibilidade), caso o autor devolva ao ente tributante o montante do tributo suprimido ou reduzido. Tal benesse trata os crimes patrimoniais de forma diferente, o que vai de encontro ao Princípio da Igualdade previsto na Constituição da República.

Situação mais grave que a exposta anteriormente, ainda fazendo uma comparação entre o instituto do art. 16 do Código Penal e a Lei nº. 12.382/2011, é que esta não exige a espontaneidade do autor para ter direito ao benefício da

extinção da punibilidade, podendo utilizar-se do benefício mesmo após a condenação em juízo. Por outro lado, nos delitos patrimoniais comuns à redução da pena, só caberá se o autor reparar o dano até o recebimento da denúncia ou queixa, por ato voluntário seu. Não pode, pois, estar pressionado pelas circunstâncias a fazer a reparação do dano. Deve, pelo contrário, ter se arrependido da prática do delito e buscado a reparação do dano por conta própria.

Ademais, nos crimes patrimoniais comuns, caso já tenha sido recebida a denúncia, o benefício da redução de um a dois terços da pena é transformado numa simples situação de atenuante genérica, conforme o estabelecido no art. 65, III, b, do Código Penal, enquanto que nos delitos tributários, o benefício continua inalterado, ensejando a extinção da punibilidade mesmo que tenha o réu já recebido sentença penal condenatória transitada em julgado.

O legislador brasileiro, no caso dos crimes contra a ordem tributária, desconsiderou o elemento espontaneidade para a concessão da extinção da punibilidade pelo pagamento. Não se pode falar em arrependimento espontâneo do agente, haja vista que seu arrependimento ocorre apenas quando já foi flagrado pela Administração Pública, pela Polícia Judiciária ou pelo Ministério Público. Não age, portanto, em virtude da ação preventiva da norma, mas apenas se dirige sobre a pressão das circunstâncias a realizar a restauração do bem jurídico para se eximir das consequências previstas pela norma penal. O agente faz um raciocínio lógico, simples e direto: é preferível pagar a se submeter ao constrangimento da pena.

Não há arrependimento, pelo menos no sentido objetivo previsto pelo Código Penal em seu artigo 16, que se caracteriza por ações exteriores derivadas de valorizações internas que fazem com que o autor busque a restauração do bem jurídico, motivado que está pela prevenção positiva ou negativa da norma. (ALENCAR, 2008, p.157).

Essas diferenças entre o instituto do art. 16 do Código Penal e das legislações extravagantes que trazem a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, quando submetidas a uma análise político-criminal, revelam grandes diferenças de tratamento, não justificáveis, entre o delinquente comum e aquele que pratica um crime tributário, configurado por sua natureza como crime de “colarinho branco”.

Segundo SBARDELOTTO, essa benesse existente nos crimes tributários somente demonstra “a formação histórica do nosso Direito, que sempre privilegiou

interesses das classes dominantes, em detrimento dos despossuídos”. (SBARDELOTTO, 2001, p. 72).

Já Luciano Feldens aponta a

“ilegítima desigualdade de tratamento em duas vertentes: a primeira pelo fato de tal benefício apenas se aplicar aos delitos fiscais e não a outros delitos patrimoniais comuns, demonstrando ilegítimo benefício a um tipo de criminalidade dos poderosos; em outro sentido, a afronta ocorre pelo fato de que apenas aqueles dotados de capacidade econômica para “comprar” sua liberdade é que são beneficiados pela extinção da punibilidade”. (FELDENS, 2002, p.190).

Demonstrou-se nos capítulos anteriores que a principal tarefa legítima do Direito Penal no marco do estado democrático de direito é a prevenção de condutas atentatórias contra os bens jurídicos mais essenciais para a vida do homem em coletividade. Essa é a função preventiva da norma penal.

Nesse sentido, quando os indivíduos evitam a prática de crimes, levando em consideração essa importância social que tem o bem jurídico, dá-se o que se chama de prevenção geral positiva. Quando a não realização dos crimes se dá pela mera intimidação que a pena traz, dá-se o que se chama também de prevenção geral, porém, negativa.

Desse modo, questiona-se neste momento quais são as repercussões que o instituto da extinção da punibilidade acarreta nas funções preventivas da norma penal-tributária.

De plano, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, na forma como está configurada na legislação pátria, acarreta, em primeiro lugar, a descaracterização do efeito preventivo geral da tutela penal, principal função da pena e elemento definidor dos delitos em um estado democrático de direito.

Isso se aplica pelo fato de que a certeza da não aplicação da pena, mediante a existência de um instituto que permite a sua não execução, importa no desfazimento de qualquer efeito preventivo geral negativo e a diminuição substancial da prevenção geral positiva.

A prevenção geral negativa é totalmente fulminada pelo fato de que a certeza da possibilidade de se fazer uso do pagamento do tributo para afastar os efeitos da persecução penal retira qualquer efeito intimidativo que a mesma possa ter.

Em sentido semelhante, Andréas Eisele afirma que um dos efeitos da extinção da punibilidade consiste na

“[...] afetação da eficácia da finalidade protetora de bens jurídicos conferida à norma penal, pois a perspectiva da possibilidade de posterior elisão dos efeitos penais do fato pela reparação do dano, diminui o efeito intimidatório esperado da norma penal”. (EISELE, 2002, p. 107).

A prevenção geral positiva, entretanto, não é de todo eliminada, mas é substancialmente reduzida. Como ela é fundada na valoração positiva que a sociedade deposita no bem jurídico, seja por convicção interna, seja pela motivação trazida pelo *status* de bem protegido pela esfera penal, o seu falseamento em relação aos delinquentes tributários não elimina imediatamente a convicção de que o bem jurídico deve continuar a ser preservado.

O que não quer dizer que ela não sofra uma vulneração. Ela se dará pela compreensão indevida de que o bem jurídico não possui a dignidade necessária para a proteção penal, já que a persecução penal é, via de regra, afastada. (ALENCAR, 2008, p. 167).

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária tem uma função danosa à prevenção geral. A sanção penal quando aplicada tem o papel de confirmar a identidade normativa do direito, ou seja, de assegurar aos seus destinatários a manutenção da escolha dos valores que foram eleitos pela sociedade como aqueles a reger toda sociedade.

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo fere a prevenção geral da norma penal e se coloca da seguinte maneira: quando o autor de um crime o pratica, entende ele que seu comportamento é uma alternativa à conduta estabelecida pela sociedade como legítima. Nos crimes dolosos mais especificamente, o autor não age desconhecendo que o fato é contrário ao padrão ético-jurídico estabelecido, mas, pelo contrário, age como se seu comportamento fosse uma conduta viável ou alternativa àquela determinada pela norma.

Em sendo assim, a não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária pode sugerir aos seus infratores que o seu comportamento é realmente válido, podendo induzir outros no mesmo entendimento, resultando num estímulo à prática de mais delitos, tudo isso porque foi mitigada a consciência social de que o bem jurídico é digno de tutela.

Quanto à prevenção especial, esta já tem se demonstrado de pouca eficácia protetiva. Nos crimes contra a ordem tributária, por sua vez, é totalmente desprezada em decorrência da extinção da punibilidade. Isso ocorre pelo fato de que a norma extintiva da punibilidade ser totalmente absolutória, no sentido de que não impõe ao autor nem mesmo uma sanção penal alternativa à privação de liberdade, nem produz consequências para a reincidência penal.

Pelo fato de ficar submetido apenas às sanções administrativas, o autor não é induzido de forma mais contundente a mudar seu comportamento frente ao direito, passando pelo menos a reconhecer o valor que a sociedade atribui ao bem jurídico tributário. Sem a sanção direcionada para o autor não se pode realizar o tratamento a ele direcionado no sentido de conduzi-lo a uma ressocialização (prevenção especial positiva) ou ainda a uma intimidação específica (prevenção especial negativa), em ambos aos casos orientadas para se evitar que o autor em particular volte a praticar o delito.

O instituto da extinção da punibilidade da forma como está configurado no ordenamento jurídico pátrio retira praticamente qualquer eficácia preventiva da norma penal tributária. (ROSENTHAL, 2005, p. 82). Portanto, ilegítima do ponto de vista político-criminal, não desempenhando qualquer função de cunho penal (preventivo). Ao contrário, da legislação pátria que trata dos crimes contra a ordem tributária, sobressai a função meramente arrecadatória.

A possibilidade de extinguir a punibilidade pelo pagamento fragiliza os efeitos preventivos da norma penal. A norma tributária passa a sofrer um estímulo ao seu cumprimento, mediante a situação em que pode se encontrar o delinquente tributário, qual seja, ou paga o tributo suprimido ou é submetido à sanção penal, com todos os efeitos danosos que essa traz para o agente.

A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários desnatura o objetivo preventivo da norma penal tributária, substituindo-a por uma função meramente administrativa, relacionada, apenas, como um processo de arrecadação dos tributos.

Quanto a essa incongruência existente no ordenamento pátrio, ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento com o objetivo arrecadatório, assim ressalta Andréas Eisele:

“O qual poderia e deveria ser realizado mediante os instrumentos normais previstos nas normas que regem a execução fiscal no âmbito processual

civil (ressaltando que a execução fiscal, por si só, já traz para o Estado um instrumento de cobrança judicial bem mais célere do que o comum). Nesse caso o Direito Pena assume um caráter funcional, no sentido de ser utilizado como instrumento de otimização das atividades da Administração". (EISELE, 2002, p. 107).

Nesse sentido, para muitos autores a criminalização do não recolhimento do tributo constitui uma opção legislativa equivocada. A repressão às transgressões de cunho tributário tradicionalmente coube ao Direito Administrativo, onde estas condutas tinham tratamento punitivo adequado.

Assim, ilegítima do ponto de vista político-criminal, não é a norma penal tributária, que continua possuindo atualmente, com a edição da Lei nº. 12.382/2011, não uma função de controle da criminalidade tributária, mas, sim, a função a ela atribuída, qual seja, mera arrecadadora de tributos. Portanto, tem-se a *ultima ratio* sendo usada como *prima ratio*.

7.1 Do Caráter Simbólico do Direito Penal Tributário

Cumpra neste momento indagar-se: Qual é o real objetivo da norma penal-tributária? Que papel assume a cominação legal da pena privativa de liberdade, considerando que a lei continua atualmente em vigor, e se sabendo que, no caso concreto, ela não é aplicada, em face do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido e seus consectários legais?

Entende-se que uma norma penal é simbólica quando a mesma possui altos *déficits* de execução, funcionando apenas formalmente, ou de fachada, como um aparente instrumento de controle da criminalidade.

Trata-se de uma situação cada vez mais comum na atualidade, de maneira que esse simbolismo penal surge e se avoluma da seguinte forma: a partir do aumento da criminalidade e do processo expansivo do Direito Penal, protegendo novos bens jurídicos, este tende a se apresentar cada vez mais vulnerável à possibilidade de não conseguir efetivamente sua tarefa protetiva. (ALENCAR, 2008, p. 187).

Assim, a percepção do aumento da criminalidade faz com que a sociedade venha a exigir do Poder Público a tomada de atitudes mais enérgicas para o

combate dessa criminalidade, o que acaba sendo feito da maneira mais fácil e menos eficiente, normalmente pelo recurso do aumento das penas previstas *in abstracto*.

Gera-se, com tal política, um círculo vicioso, ou seja, um aumento das penas ou da criminalização, sempre que há novas exigências sociais clamando por maior efetividade da persecução penal. Isso só reforça o caráter meramente simbólico das normas penais, pelo fato de que elas existem e estão previstas no Código e nas leis especiais, mas que não desempenham nenhuma função eficaz de controle de criminalidade.

Essa intimidação mediante um incremento da criminalização ou de pena, logo vem a se desvanecer pela confrontação com a realidade, qual seja, não há diminuição da criminalidade porque normalmente o simples aumento das penas não ataca o problema da falta de eficácia específica de cada norma penal.

Aclarado é que os efeitos causados pela possibilidade de imposição da pena devem garantir a prevalência do objetivo de proteção de bens jurídicos, devendo ficar de fora qualquer pretensão de utilizar o Direito Penal como um reforço do consenso social ou como um mero instrumento a promover a arrecadação tributária.

Verifica-se uma comprovação histórica do que se acaba de afirmar na própria evolução da legislação penal-tributária. Na revogação da antiga lei de sonegação fiscal (Lei 4.729/65) pela Lei atualmente em vigor (Lei 8.137/90) houve um aumento formal das penas cominadas para os delitos tributários, que passaram de até dois anos de detenção para penas de até cinco anos de reclusão. No entanto, de lá pra cá, será que alguma coisa mudou?

Esse processo se caracterizou como uma forma clara de exercício de simbolismo penal pelo fato de que a ineficácia protetiva que existia na antiga lei penal-tributária não era causada pela baixa cominação das penas, mas sim porque já existia naquela época um instituto que previa a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

De bom alvitre, portanto, é reconhecer que a norma extintiva da punibilidade confere à legislação penal tributária brasileira um estado de profunda ineficácia, elevando a níveis máximos as cifras dos *déficits* da persecução penal desse tipo de criminalidade, fazendo com que a mesma, na busca de maior eficácia protetiva, tenda a agir de forma simbólica, mediante o aumento formal de penas e/ou da criminalização.

Com isso, dá-se aquela impressão generalizante de que as normas no âmbito do penal-tributário não são efetivadas, havendo uma generalização de que o Estado é ineficiente na execução da norma penal e na aplicação do seu *jus puniendi*. Essa percepção não é provocada apenas pela não efetividade das normas penais-tributárias, mas é inegável que as mesmas contribuam para esse processo e que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, em particular, aja de forma contundente para a produção desses efeitos. Produz-se um descrédito na eficácia da norma.

Como já dito anteriormente, o Estado detém meios próprios e eficazes (medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal) para ver sua receita pública derivada adimplida, não justificando, portanto, a criminalização exacerbada de um lado e a extinção da punibilidade pelo pagamento de outro.

No ramo do Direito Tributário, a adoção da criminalização de certas condutas, apenas com o fim de incutir um temor ao cidadão, revela-se incongruente, na medida em que passaria a ter apenas um caráter utilitarista: de observar o fracasso da Administração Fiscal em sua missão de zelar pela arrecadação tributária e distribuição de renda.

Certo é que o uso da coerção, através da lei penal, como forma de cobrança indireta de tributos, remete-nos a tempos antigos, entretanto, juridicamente disciplinados como o é, hoje em dia, só ocorreu por meio de um movimento denominado “Lei e Ordem”, citado em tópico anterior. Este movimento objetivava a proteção dos direitos difusos e coletivos a qualquer preço, usando, para tanto, a criminalização das condutas nocivas à economia, gênero do qual é espécie os crimes tributários.

Ocorre que a utilização de uma política criminal-tributária de forma coercitiva não garante ao Estado uma maior arrecadação, tendo em vista que, apesar de todo o terror fiscal inserido na lei que definiu os crimes contra a ordem tributária e econômica em nosso país, tem-se que no Brasil, a sonegação equivale ao que é arrecadado pelos cofres públicos, ou seja, para cada valor recolhido, o equivalente é sonegado. (PALHARES, 2004, p. 161).

Se as instituições públicas fossem mais eficientes, arrecadar-se-ia o que hoje é recolhido e surgiria um cidadão mais disposto a arcar com custo estatal. Ademais, outra condição há de ser levada em consideração: as autoridades, os funcionários públicos e os políticos teriam que se contentar com o valor percebido e

aplicarem bem o *quantum* arrecadado, extinguindo, desta forma, benesses e favorecimentos a grupos privilegiados.

O surgimento de legislações criminais que tratam dos crimes contra a ordem econômica e tributária ocorreu dentro de um forte espírito de exacerbação do poder público ante ao particular, no qual o Estado, usando de seu poder de império, desconsiderou os direitos e garantias conquistadas pelo cidadão.

Há centenas de anos antes de Cristo já era vedado ao credor cobrar do devedor de forma indigna, fazendo-o adimplir – ainda que ilusoriamente – com castigos ou com sua própria liberdade. No entanto, o que se percebe é que o Direito Penal Tributário “moderno” retroagiu aos primórdios jurídicos, a fim de alcançar o perfeito cumprimento das normas tributárias.

Camuflar a cobrança indireta de tributos com a utilização do Direito Penal fere o Estado Democrático de Direito, tendo em vista que o mesmo diploma legal e o mesmo tratamento dispensado ao cidadão devem ser também dispensados ao Estado. Se ao particular é vedado cobrar suas dívidas requerendo o encarceramento do devedor, ainda que seja o administrador público, não pode o Estado querer chamar de delito o que na verdade é dívida, apenas para ter privilégio na cobrança.

Não se pode, neste ponto, não reconhecer discursos importantes, defendendo a criminalização no âmbito tributário, tendo em vista o suposto “princípio da supremacia do interesse público” na arrecadação dos tributos. No entanto, conforme Alexandre Santos Aragão “em um Estado Democrático de Direito, não é concebível uma superioridade do interesse público”.⁴¹ (ARAGÃO, 2010, p. 7). Da mesma forma, Humberto Ávila demonstra a existência de fundamentos normativos que desqualificam o suposto princípio da supremacia do interesse público, diante da proteção aos direitos fundamentais, tais como: dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade, segurança etc.⁴² (ÁVILA, 2010, p.188).

⁴¹ Conforme Alexandre Santos de Aragão “A sobrepujança na ponderação de interesses de argumentos retóricos em prol do “interesse público” ou de seus subvalores já possibilitou nos EUA fortes restrições à liberdade de manifestação de idéias que fossem consideradas esquerdistas, ou que cidadãos norte-americanos de origem japonesa ficassem confinados em campos de concentração durante a Segunda Guerra Mundial”.

⁴² Conforme disposto por Humberto Ávila “Há – como já mencionado – também fundamentos normativos para negar o qualificativo de “princípio” ao referido princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. A ele faltam fundamentos jurídico-positivos de validade. Ele não pode ser descrito como um “princípio jurídico-constitucional imanente”, mesmo no caso de ser explicado com um princípio abstrato e relativo, pois ele não resulta, *ex constitutione*, da análise sistemática do Direito. Primeiro, porque a Constituição brasileira, por meio de normas-princípios fundamentais (arts. 1º a 4º), dos direitos e garantias fundamentais (arts. 5º a 17) e das normas-princípios gerais (p. ex.

Por fim, a norma penal tributária no Brasil, pelo que ficou demonstrado, padece desse problema. Ocorre, entretanto, que o efeito simbólico negativo que possui não é causado por fatores externos ao ordenamento penal, isto é, por condicionantes sociais que estão fora do controle do legislador. O que estarrece é que o principal fator a contribuir para uma ineficiência da norma penal tributária, provocando-lhe uma não efetivação da persecução penal e, por conseguinte, uma não realização de sua função preventiva, é determinada pela própria legislação penal-tributária, ou seja, a institucionalização da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

8 CONCLUSÃO

Essa dissertação teve por objetivo analisar o fenômeno jurídico da tutela penal do bem jurídico tributário, pelo interesse despertado em razão das aparências entre as orientações político-criminais que se debruçam sobre o fenômeno da criminalidade tributária.

Especificamente nos referimos às inconsistências que se estabeleceram na legislação penal tributária, em toda sua evolução história no Brasil, levando a cabo um processo de criminalização de infrações tributárias, indo de encontro aos Princípios da Lesividade (Intervenção Mínima) e da Fragmentariedade e que, por outro lado, estabeleceram uma forma de despenalização consagrada no instituto da extinção da punibilidade mediante pagamento do tributo, com uma indefinição legislativa quanto ao marco temporal para que o contribuinte fizesse jus a tal benefício.

arts. 14, 150 e 170), protege de tal forma a liberdade (incluindo a esfera íntima e a vida privada), a igualdade, a cidadania, a segurança e a propriedade privada, que se se tratasse de uma regra abstrata e relativa de prevalência seria (não o é, como se verá) em favor dos interesses privados em vez dos públicos. A Constituição brasileira institui normas-princípios fundamentais, também partindo da dignidade da pessoa humana: direitos subjetivos são protegidos, procedimentos administrativos garantidos; o asseguramento da posição dos indivíduos e de seus interesses privados é estabelecido frente ao concorrente interesse público etc. A Constituição brasileira, muito mais do que qualquer outra, é uma Constituição cidadã, justamente pela particular insistência com que protege a esfera individual e pela minúcia com que define as regras de competência da atividade estatal”.

Dada a contradição indicada, foi realizada uma análise do processo de criminalização para, em primeiro lugar, identificar-se se ele, o bem jurídico tributário, qual seja, a ordem jurídica tributária, cumpriria os requisitos indicados pela moderna política criminal para receber a proteção da esfera do Direito Penal.

Constatada a ilegitimidade político-criminal da tutela penal do bem jurídico tributário, foi iniciada a análise do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Partindo-se de uma análise das legislações penais tributárias brasileiras, de início, foi observada uma diferença de tratamento bastante evidente entre aquele dado pela extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária e o tratamento dado pela reparação do dano nos crimes contra o patrimônio previsto no Código Penal, cometidos sem violência.

Sem adentrar no mérito da questão a respeito da constitucionalidade ou não do dispositivo, por possível descumprimento do princípio da igualdade inserida na Constituição Federal, não se identificou justificativa político-criminal plausível para que o benefício fosse concedido aos delinquentes tributários e não o fosse para os que praticam delitos patrimoniais sem violência, conforme indicado no art. 16 ou no art. 65, inciso III, alínea b, do Código Penal, em que se preveem situações de mera redução de pena, mas nunca de extinção da punibilidade.

Constatou-se, com isso, que a extinção da punibilidade pelo pagamento restrito aos delitos tributários evidencia apenas um fenômeno comum ainda no Direito Penal moderno, de se apresentar como um Direito Penal desigual, ou seja, mais enérgico e contundente para com os praticantes de delitos comuns (pobres) e mais condescendente com aqueles que praticam condutas tipificadas penalmente como integrantes da chamada criminalidade dos poderosos.

Foram analisadas também as consequências da adoção do instituto da extinção da punibilidade na seara da criminalidade tributária, em especial no que dizem respeito a seu impacto na eficácia das funções manifestas da norma penal, quais sejam, a prevenção de condutas atentatórias do bem jurídico tributário.

Nesse sentido, ficou demonstrado que, em virtude do caráter totalmente absolutório conferido pelo instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, vulneram-se sobremaneira as funções preventivas da norma penal, seja no que diz respeito à prevenção geral ou especial, tudo isso

decorrendo principalmente da certeza da impunidade provocada pelo instituto em comento.

Assim, foi identificada a transformação do Direito Penal num instrumento reforçador da cobrança tributária realizada pelo fisco. O Direito Penal passou a substituir, em parte, o Direito Tributário e as normas de execução fiscal na tarefa de realização da cobrança do tributo devido. Portanto, totalmente ilegítima a criminalização de situações no âmbito tributário, com o fito, apenas, de incutir um temor ao contribuinte e arrecadar com um menor esforço.

Destaque-se que essa conotação de instrumento arrecadador atribuído ao Direito Penal Tributário é incomum em outros países, conforme demonstrado no capítulo pertinente, haja vista que nos países analisados não há a figura da extinção da punibilidade nas condições existentes no Brasil, quais sejam, o pagamento é totalmente absolutório, e não meramente atenuante, não produzindo qualquer outro efeito para o delinquente, como por exemplo, para efeitos de reincidência penal; o benefício pode ser utilizado indiscriminadamente, não importando o grau da ofensa ao bem jurídico, nem tampouco à quantidade de vezes em que isso ocorra; e, por fim, o pagamento não depende de espontaneidade, podendo ser realizado até mesmo após a condenação em juízo.

Feita essa constatação da função meramente arrecadatória do Direito Penal como praticamente a única a subsistir em decorrência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, conclui-se pela configuração do Direito Penal Tributário como uma espécie de Direito Penal simbólico.

A função arrecadatória é, portanto, ilegítima por natureza, já que não produz a necessária prevenção das condutas atentatórias ao bem jurídico tributário, estimulando, pelo contrário, novos atos de sonegação fiscal. E, por conseguinte, a previsão da pena em abstrato presente na norma penal funciona apenas de fachada ou simbolicamente no intuito de se fazer acreditar que há alguma repressão penal efetiva a combater a prática do delito tributário.

Portanto, o Direito Penal Tributário corre em fluxo contrário ao da história do homem, por possuir raízes remotas no absolutismo (anterior ao Estado de Direito), no qual o Estado era o senhor de todas as leis e, por isso mesmo, legitimado a propor qualquer espécie de punição, ainda que contrária aos anseios populares e às normas vigentes.

Não se pode conceber, atualmente, que o Estado aumentará sua arrecadação encarcerando o cidadão inadimplente, principalmente num sistema prisional falido que não recupera ninguém. Somente através de uma política fiscal justa e isonômica poder-se-ia vislumbrar uma arrecadação perfeitamente eficaz e livre de coerção criminal, o que viria a culminar com o atual Estado Democrático de Direito, que em nada se assemelha a esta imposição autocrática, despótica e ditatorial que vemos nas legislações hodiernas que tratam do tema.

A utilização de meios atípicos para a cobrança de tributo, como no caso da criminalização de comportamentos aparentemente voltados para a supressão de tributos, apenas demonstra o real desiderato do Estado, não importando em qual dimensão. O Estado, se escudando em discursos legais de substrato penal, objetiva, de forma contrária à Ciência Penal, causar temor ao sujeito passivo tributário quanto às suas obrigações tributárias, ou seja, tem um objetivo único, arrecadar.

Neste sentido, torna-se impossível a manutenção da estrutura jurídica em matéria penal-tributária da forma como se apresenta hoje, principalmente pela natureza simbólica assumida pelo conjunto das normas penais-tributárias, sendo mais congruente a descriminalização no âmbito tributário, mantendo, assim, sanções de cunho administrativo, adequando, desse modo, ao princípio da fragmentariedade e da intervenção mínima (*ultima ratio*).

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

ALBUQUERQUE, Xavier de. **Crime Tributário: Extinção da Punibilidade e Arrependimento Eficaz**. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1996.

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária – legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. São Paulo: Impactus, 2008.

ANDRADE, Vera Regina Pereira de. **Sistema penal máximo x cidadania mínima: códigos da violência na era da globalização**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BRASIL. **Código penal**. Decreto-Lei 2.848 de 07 de Dezembro de 1940. Rio de Janeiro, 1940.

BRASIL. **Códigos Tributário; Processo civil; Constituição Federal e legislação complementar**. 7. ed. São Paulo, 2011.

BRASIL. **Constituição de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal: Parte Geral**. Tomo 1º. Rio de Janeiro: Forense, 1950.

CAPEZ, FERNANDO. **Curso de direito penal: parte geral**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, v.1.

CARVALHO, Salo de. **Pena e garantias: uma Leitura do garantismo de Luigi Ferrajoli no Brasil.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001.

CHAMON JUNIOR, Lúcio Antônio. **Teoria constitucional do direito penal: contribuições a uma reconstrução da dogmática penal 100 anos depois.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006.

CONDE, Francisco Muñoz. **Introducción al derecho penal.** 2. ed. IB de F. Montivideo-Buenos Aires, 2001.

COSTA, Leonardo Luiz de Figueiredo. **Limites constitucionais do direito penal.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007.

COSTA, Jorge Manuel Monteiro da. **A despenalização da não entrega da prestação tributária.** Verbo Jurídico. p. 6. 2007. Disponível em: http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/abusoconfianca_despenalizacao.pdf. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito financeiro: teoria e prática.** Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito tributário: teoria e prática.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CUNHA, Luis Fernando Whitaker Cunha. **Direito penal: fraude fiscal e outros estudos.** Rio de Janeiro: Forense, 1980.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária.** 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo.** São Paulo: Atlas, 2010.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma**

investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão:** teoria do garantismo penal. Tradução Ana Paula Zomer, Juarez Tavares, Fauxi Hassan Choukr, Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários: legislação penal especial em homenagem a Raul Chaves.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: a nova parte geral.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao código penal:** (Decreto-lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940). v. I, Tomo II arts. 11 a 27. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

HULSMAN, Louk. Celis, Jacqueline Bernat de. **Penas perdidas.** O Sistema penal em questão. Trad. Maria Lúcia Karan. Niterói: Luam Editora, 1993.

LOMBA, Pedro; DE MACEDO, Joaquim Shearman. **O crime de abuso de confiança fiscal no novo regime geral das infrações tributárias.** Disponível em: http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=30777&idsc=65580&ida=65526. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

LOVATO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais.** 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARQUES, José Frederico. **Direito penal tributário**. São Paulo: IBDT. Resenha Tributária, 1975.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MIR PUIG, Santiago. Limites del normativismo em derecho penal. **Revista Electrónica de Ciência Penal y Criminologia**. Granada. N. 7-18, p.18:1-18:24, 2005. Disponível em:<http://criminet.org.es/recpc>>. Acesso em: 29 set. 2010.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2006.

NORONHA, E. Magalhães. Direito penal. 30. ed. Atual. Por Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 1993.

OLIVEIRA, Edmund de. **Política criminal e alternativas à prisão**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários. uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

PINTO, Tabajara Novazzi. **Direito penal econômico – erros técnicos na legislação vigente**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro: parte geral**. v. 1 8º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. parte especial. v.3. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário,**

lavagem de capitais, crime organizado. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

RÍOS, Rodrigo Sánches. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos.** 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003 – (Ciência de direito penal contemporânea; v.5)

ROCCO, Arturo. **El objeto del delito y de la tutela jurídica penal.** Trad. Gerónimo Seminara. Montevideo-Buenos Aires: Julio César Faria Editor, 2001.

ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano.** São Paulo: Dialética, 2005.

ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico-penal.** Tradução de Luís Greco. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002.

SARLET, Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** Porta Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SARLET, Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988.** Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

SARMENTO, Daniel. **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SBARDELOTTO, Fábio Roque. **Direito penal no estado democrático de direito: perspectivas relegitimadoras.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCARPELLI, Rosângela Dell'Amore Dias. **O direito penal do autor e o princípio da culpabilidade: garantia de responsabilização pelo fato.** 2011. 110 fls. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Pontifícia Universidade Católica, Belo Horizonte, 2011.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

SILVA, Evandro Lins e. De Beccaria a Filippo Gramática. **Sistema penal para o terceiro milênio**: Atos do Colóquio Ancel. Organizador João Marcello de Araújo Junior. Rio de Janeiro: Revan, 1991.

SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOARES, Antônio Carlos Martins. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2010.

SUXBERGER, Antonio Henrique Graciano. **Legitimidade da intervenção penal**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

VOLPE FILHO, Carlos Alberto. Quanto mais comportamentos tipificados penalmente menor o índice de criminalidade? **Jus Navegandi**, Teresina, ano 10, nº 694, 30 maio 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6792>> Acesso em: 10 nov. 2010.

WACQUANT, Loïc. **As prisões da miséria**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **A crise do sistema penal**: o Brasil que queremos. Reflexões sobre o Estado democrático de direito. Organizador Marcelo Campos Galuppo. Belo Horizonte: Ed. Puc Minas, 2006.

YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **Da reincidência criminal**. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos, 2005.

YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. **Da inexigibilidade de conduta diversa**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. **O Inimigo no Direito Penal**. 2ª ed. Tradução. Sérgio Lamarão. Rio de Janeiro: Revan, 2007.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. **Em busca das penas perdidas**: a perda de legitimidade do sistema penal. 4 ed. Tradução de Vânia Romano Pedrosa e Amir Lopez da Conceição. Rio de Janeiro: Revan, 1991.